



УНИВЕРЗИТЕТ „ГОЦЕ ДЕЛЧЕВ“ – ШТИП

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

Финансиско известување и ревизија

Штип

Гордана Ангелковска

**Сметководствен третман на користите за вработените, со осврт
на МСС 19 и неговата примена во Република Македонија**

МАГИСТЕРСКИ ТРУД

Штип, мај 2016

Комисија за оценка и одбрана:

Ментор: Проф. д-р Оливера Ѓоргиева – Трајковска

вонреден професор, Економски факултет – Штип

Член:

Член:

Научно поле:

Научна област:

Датум на одбрана: _____

Датум на промоција: _____

Сметководствен третман на користите за вработените, со осврт на МСС 19 и неговата примена во Република Македонија

Содржина

Апстракт6

Abstract7

Методологија на истражувањето

1. Научна оправданост и предмет на истражувањето8

2. Цели на истражувањето9

3. Методи на истражувањето11

Вовед

Глава 1

Појава и развој на МСС, основа за хармонизација на финансиското известување

1. Потребa од хармонизација на финансиското известување19

2. Рамка за подготовка и презентирање на финансиските извештаи - основа за развој на МСФИ27

2.1. Цели на финансиските извештаи28

2.2. Квалитативни карактеристики на информациите содржани во финансиските извештаи30

2.3. Дефинирање, признавање и мерење на елементите содржани во финансиските извештаи31

2.4. Концепти на капитал и одржување на капитал32

Глава 2

Основни поставки на МСС 19 - користи за вработени

1. Цел на МСС 19 – користи за вработените34
2. Делокруг на примена на МСС 1936
3. Историски развој и промени на МСС 1938

Глава 3

Категории на користи за вработени

1. Краткорочни користи за вработените 41
 - 1.1. Сметководствен третман на краткорочните користи за вработените42
 - 1.2. Признавање и мерење 42
 - 1.3 Обелоденување42
 - 1.4 Краткорочни платени отсуства44
 - 1.5 Учество во добивката и бонуси45
2. Користи по престанок на работниот однос47
 - 2.1 Сметководствен третман на планови за дефинирани придонеси49
 - 2.2 Сметководствен третман на планови за дефинирани користи50
3. Останати долгорочни користи за вработените51
 - 3.1 Признавање на останати долгорочни користи за вработените51
4. Отпремнини52
 - 4.1 Обелоденување во врска со отпремнини.....54

Глава 4

Примена на МСС 19 во сметководствената евиденција на деловните ентитети во Република Македонија

1. Плата и придонеси од плата – концепт на бруто плата	55
2. Платени годишни одмори	64
3. Платени отсуства поради боледување	65
4. Право на пензија на вработените во Р. Македонија	75
4.1 Задолжителни и доброволни пензиски фондови.....	78
5. Останати неспоменати користи за вработените	84
5.1. К-15 - надомест и јубилејни награди	84
5.2. Надомест за одвоен живот	85
5.3. Надомест за работа на терен	86

Заклучок

Користена литература

Сметководствен третман на користите за вработените, со осврт на МСС 19 и неговата примена во Република Македонија

Апстракт

Квалитетен систем на финансиско известување, заснован врз почитување и примена на висококвалитетни сметководствени стандарди, како и поддржан од ефикасна регулаторна и етичка рамка, претставува значаен предуслов за економскиот развој на секоја земја.

Ефикасното финансиско известување и Меѓународните сметководствени стандарди се значајни не само за сметководствената професија, туку и за целокупната светска економија. Економскиот развој се дефинира како „процес преку кој општеството го создава, задржува и реинвестира богатството, со тоа подобрувајќи го квалитетот на животот“. Во овој контекст, ефикасниот систем на финансиско известување, поддржан од квалитетни сметководствени стандарди, игра многу значајна улога во економскиот развој на секоја земја.

Користи за вработените се сите форми на надоместоци кои ги дава ентитетот во замена за услугата која ја даваат вработените. МСС 19 - користи за вработените, содржи принципи и правила кои го регулираат начинот на искажување на платените користи на вработените од страна на деловните ентитети, без оглед дали се монетарни или немонетарни, краткорочни или користи по престанок на работниот однос. Деловните субјекти во Република Македонија имаат законска обврска за пресметка и исплата на надоместоци на вработените, по основ на право на заработувачка – бруто плата, како и останати краткорочни и долгорочни користи, согласно со законите кои ја пропишуваат оваа проблематика, колективните договори и сл.

Клучни зборови: финансиско известување, сметководствени стандарди, користи, вработени, надоместоци, МСС 19

Accounting treatment of employee's benefits, with reference to IFRS 19 and it's implementation in Republic of Macedonia

Abstract

A sound financial reporting system, supported by high quality accounting standards and backed by a solid regulatory, governance and ethical framework, is a prerequisite for economic development.

The importance of financial reporting and accounting standards is significant not only for the accountancy profession, but also for the world economy. Economic development is defined as “the process by which a community creates, retains, and reinvests wealth and improves the quality of life”. In that case, it can be questioned whether good financial reporting system, supported by accounting standards, regulatory framework, good corporate governance and ethical standards, plays also an important role for further economic development.

Employee benefits are all forms of benefits that gives an entity in exchange for the service provided by the staff. IAS -19 - employee benefits contains principles and rules on the way of presentation of paid employee benefit whether monetary or non-monetary, or short-term use after termination of employment. Business entities in Macedonia have a legal obligation to calculate the compensation of employees or gross salary accordance with the law, collective agreements and employment contracts. The fee for the service provided by the employee of the entity on the basis of employment contract must always be in monetary form.

Key words: financial reporting, accounting standards, benefits, employees, compensation, IAS 19

Методологија на истражувањето

1. Научна оправданост и предмет на истражувањето

Мојата намера е со овој магистерски труд да се даде придонес во потенцирање на значењето и вредноста на правилното вреднување, искажување и плаќање на работната сила (вработените), како еден од најважните инпути, фактори на производството. Со реално обелоденување и исплата на сите користи кои им следуваат на вработените, се презентираат реалните трошоци поврзани со користите за вработените во финансиските извештаи на деловните ентитети, а со тоа се овозможува нивно понатамошно користење во донесување на ефикасни деловни одлуки од страна на сите заинтересирани субјекти – стејкхолдери (вработени, менаџери, инвеститори, кредитори, добавувачи, влада, потрошувачи, итн.)

Во теоретскиот дел на трудот се образложени сите користи за вработените кои ги обработува МСС 19 поодделно, како и нивната разработка по видови и подвидови. Во продолжение се прикажани начините на сметководствениот третман и обелоденувањата за сите видови користи за вработените. Во последниот дел, преку практични примери е прикажана практичната имплементација на стандардот МСС 19 во практиката на деловните ентитети во Република Македонија, како и можните злоупотреби и непочитувања на неговите одредби во делот на евидентирање на користите на вработените, со цел искажување на помал трошок на име плати, надоместоци од плати и други користи.

Мотивот кој ме иницира да ја избирам и изработам магистерската работа на оваа тема е сè почестото среќавање со злоупотреби - намерни или ненамерни исплати на користите на вработените, како и недоволната информираност на вработените за правото и висината на овие користи. Придонесот на овој труд го гледам како обид за разработка и поедноставување на сложената проблематика која ја обработува стандардот МСС 19, како и помош како на деловните субјекти, така и на вработените при пресметката и

исплатата на користите за вработените. Ова од едноставна причина што задоволен работник значи мотивиран работник, работник кој својата услуга ќе ја даде најдобро што може, само доколку биде задоволен од економските користи што ги добива од ентитетот во кој што засновал работен однос. Од друга страна пак, веродостојните и објективни податоци за висината на трошоците за работна сила значат презентирање на реална слика за финансиската состојба и успешност на ентитетот во неговите финансиски извештаи, кои понатаму ќе претставуваат основа за носење на здрави, правилни и ефикасни деловни одлуки поврзани со работењето на субјектот.

2. Цел на истражувањето

Суштината на глобализацијата, како неминовен процес со кој се соочува светот во последните години, е тесно поврзана со стандардизацијата на сметководството, односно сметководственото информирање, што значи дека тенденциозното проширување на еднообразното сметководство во национални и воннационални размери, истовремено значи и неопходно почитување и примена на Меѓународните сметководствени стандарди – Меѓународните стандарди за финансиско известување.

Со прифаќањето на Меѓународните сметководствени стандарди во подготвувањето и презентацијата на финансиските извештаи на деловните ентитети не може да се очекува избегнување или решавање на сите проблеми и пречки во нивното работење и развој, меѓутоа може да се очекува унифицирано финансиско известување, како основа за избор на најповолна инвестициона алтернатива од страна на сите заинтересирани субјекти.

Меѓународните сметководствени стандарди кои се прифатени во Република Македонија се од суштинско значење, бидејќи со нивната примена се овозможува поефикасно интегрирање на економијата на глобалниот светски пазар, преку единствениот систем на финансиско известување прифатен од ентитетите кои работат со странски партнери.

Меѓународните сметководствени стандарди (Меѓународните стандарди за финансиско известување) се доста сложена проблематика, која бара широки сметководствени познавања, заради нивна правилна примена. Преводот на стандардите, нивната адаптација на националните економии и користењето на соодветна терминологија е сложена постапка, која често доведува до низа проблеми и потешкотии во нивното толкување и правилна примена. Токму од оваа причина се одлучив за разработка на еден од меѓународните сметководствени стандарди, поточно МСС 19 – користа за вработените, преку обид за поедноставување на неговите основни принципи, барања и начин на примена во нашата земја.

Мојот магистерски труд со наслов Сметководствен третман на користите за вработените, со осврт на МСС 19 и неговата примена во Р. Македонија, како предмет на анализа ги опфаќа главните постулати (цели, принципи, барања и обелоденувања) на МСС 19 користа за вработените, историскиот развој на стандардот и неговата примена во деловната практика на субјектите во Република Македонија, испреплетена и регулирана со Законот за работни односи и колективните договори, како за приватниот така и за јавниот сектор. Посебен акцент е ставен на практичната имплементација на стандардот во сметководствената евиденција на деловните субјекти во Република Македонија, како и на илустрацијата на практични примери на неправилно, намерно намалување на платените користа на вработените, презентирани во нивните финансиски извештаи.

Теоретскиот дел во кој се разработени основите, целите и барањата на МСС 19 е поткрепен со практични примери од секојдневното работење на деловните ентитети во Република Македонија, сè со цел ова истражување да покаже дека работната сила како инпут во деловното работење на секој ентитет е значаен фактор за генерирање на економски користа на субјектите, како и да укаже на значењето на правилната примена на МСС 19, како услов за презентација на реална слика за работењето на деловните ентитети.

3. Методи на истражување

Во рамките на истражувањето во овој магистерски труд, заради целосна опфатеност на предметот на истражување и исполнување на поставените цели, ќе бидат комбинирани неколку квалитативни и квантитативни методолошки постапки и методи, како што се: анализа; компарација; статистичка анализа.

Анализата како метод на истражување ќе биде применета преку проучување на релевантна домашна и странска литература, како и останати достапни материјали од областа на сметководството и професионалната сметководствена регулатива (досегашни истражувања, книги, списанија, online база на податоци итн.).

Компарацијата како метод на истражување, ќе се искористи за оценка на примената на Меѓународните сметководствени стандарди во Република Македонија, во споредба со практиките на развиените европски земји, како и барањата на општоприфатените Меѓународни стандарди за финансиско известување. Ова ќе овозможи согледување на пропустите и слабостите во примената на МСС и МСФИ во сметководствената практика на нашата земја, како и давање на препораки за нивна поуспешна и доследна имплементација, со цел за ефикасно финансиско известување.

Статистичкиот метод ќе се искористи за рангирање, табеларно и графичко прикажување на податоците и резултатите од истражувањето. Ова ќе се постигне со помош на компјутерската апликација за табеларни пресметки Microsoft Office Excel.

Вовед

Сметководството како информациона систем во секој деловен ентитет, обезбедува информациска поддршка на работењето, неопходна за континуираното деловно одлучување. Сметководството претставува интегрален процес на снимање, собирање, вреднување, подготвување и обработка на податоците и генерирање на информации, како и нивно обликување и презентирање, со цел истите да им бидат достапни на потенцијалните корисници - стејкхолдери. Овие сметководствени информации се користат и за планирање, контрола и регулирање на целокупното стопанство, и тоа не само на ниво на националните економии, туку и пошироко. За да ја постигне својата цел во врска со информираноста на јавноста и сите заинтересирани субјекти, сметководството редовно ја следи и евидентира состојбата и движењето на средствата, обврските и капиталот на деловните ентитети, нивните приходи, расходи и финансиски резултат, затоа што тие претставуваат основна содржина на самите финансиски извештаи, а со тоа стануваат и инструмент на деловното одлучување.

Современиот тренд на глобализација на вкупните светски текови претставува предизвик како за креаторите на деловната политика на ентитетот, така и за сметководствениот систем. Како резултат на современиот, глобален општествено – економски и стопански развој се наметнува потребата за усогласување и унификација на фундаменталните економски категории и основните сметководствено – финансиски искази, како и нивна интернационализација. Сето ова се јавува како резултат на тоа што земјите ширум светот се соочуваат со неколку предизвици: компаниите ги зголемуваат своите операции на глобалниот пазар; пазарите на капитал ги надминуваат националните граници; на учесниците на ваквите пазари им се потребни висококвалитетни, транспарентни, компаративни финансиски информации; и различните сметководствени и известувачки практики се едни од основните пречки на економската глобализација.

Унифицираниот начин на презентирање на ставките содржани во финансиските извештаи на секој деловен ентитет овозможува примена на единствен, универзален деловен јазик на глобално ниво, разбирлив за сите

корисници на финансиските информации. Ако се има предвид дека инвеститорите – вложувачите на капитал, вработените, кредиторите добавувачите и купувачите, како корисници на финансиските извештаи, имаат интерес и потреба од објективни, веродостојни, разбирливи и споредливи финансиски информации, секое намерно искривување на висината на трошоците на име плати и останати надоместоци за вработените, не ја дава вистинската слика за работењето на деловниот субјект, а со тоа оневозможува правилно и ефикасно деловно одлучување.

Главна цел на финансиското известување е да обезбеди информации кои ќе ги користат сегашните и потенцијалните инвеститори, кредитори, вработени и други заинтересирани субјекти, во донесувањето инвестициони, кредитни и други деловни одлуки. На тој начин корисниците на овие информации можат да вршат проценка на вредноста, роковите и несигурноста во остварувањето на идните готовински приливи и одливи на компанијата (идните готовински текови). Оваа информација е основна во проценката на способноста на компанијата да генерира нето готовински приливи, со кои ќе се обезбеди враќање на инвестициите на инвеститорите и кредиторите, исплата на користите на вработените и сл.

Инвеститорите и кредиторите на компанијата, нејзините вработени, менаџери и сл., се директно заинтересирани за идните готовински текови од дивиденди, камати, како и продажба, отплата и доспевање на акциите и заемите. Остварливоста на тие планирани готовински текови зависи од тоа со колку готовински средства располага компанијата во сегашноста, и уште поважно, од нејзината способност да генерира доволно средства да ги исплати вработените и добавувачите, да ги задоволи останатите оперативни потреби, да ги исполнува должничките обврски навреме, да врши реинвестирање во своите основни активности и да дистрибуира готовина на сопствениците (пример, да исплатува дивиденда).

Финансиското известување не е цел сама за себе. Тоа е средство за комуницирање кое им стои на располагање на корисниците на информациите содржани во финансиските извештаи и им овозможува донесување на одлуки, преку избор од повеќе можни алтернативи. Оттука и целта на финансиското

известување потекнува токму од интересите и потребите на корисниците на финансиските извештаи.

Несомнено дека за квалитетот на финансиските извештаи речиси пресудна улога имаат институциите за создавање и трансфер на сметководствени знаења, како и професионалните асоцијации на сметководители, во улога на реализатори на континуирана едукација и усовршување. Но, треба да се има предвид дека квалитетот и контролата на квалитетот на финансиското известување не претставува статичка категорија и вредност. Тоа подразбира еден перманентен процес на унапредување и усовршување, притоа водејќи сметка за хармонизација на сметководственото образование, стандардите за квалитет и на меѓународната професионална сметководствена регулатива во оваа област. Од особена важност овде се јавува интернационализацијата на работењето, карактеристика наметната од глобализацискиот процес, кој го потенцира прашањето на транспарентност на финансиските информации и врз таа основа на финансиското известување, како барање за споредливост на финансиските извештаи, како и анализирање на прашањата поврзани со известување за ризиците според МСФИ, што станува сè поактуелно во современото динамично окружување.

Разбирањето на концепциската основа на системот на финансиското известување и подготвувањето на финансиските извештаи е основен предуслов за финансиска анализа. Финансиските извештаи обезбедуваат информации за средствата (ресурсите), обврските, добивката, готовинските текови и акционерската главнина на компанијата. Ефектите од трансакциите и другите настани поврзани со оперативното и финансиско работење на компаниите се евидентираат во соодветните финансиски извештаи.

САД имаат најсложен систем на финансиско известување во светот. Деталните сметководствени принципи – општо прифатени сметководствени принципи (GAAP) се дополнети со голем број дополнителни барања. Финансиските извештаи на големите мултинационални компании содржат дополнителни страници и многу од овие компании доброволно објавуваат дополнителни информации, кои им се ставаат на располагање на финансиските аналитичари и на другите заинтересирани корисници.

Барањата за финансиско известување во Европа се разликуваат од таквите барања во САД и другите држави, поради разликите во нивните економии, релевантноста на локалните закони за трговски друштва во развивањето на стандардите за известување, компаративните предности на пазарите на капитал, функционирањето на банките како извори на финансирањето и степенот до кој законите за даноци имаат влијание врз финансиското известување.

Во рамките на Европската Унија се направени обиди за намалување на разликите во финансиското известување меѓу земјите. Во 1983 година, Европската економска заедница ја има издадено Седмата директива, која стапи на сила во јануари 1990 година. Оваа директива има многу сличности со меѓународната сметководствена практика, посебно во делот на подготовка и презентација на консолидирани финансиски извештаи¹.

Зголемената меѓународна трговија, развојот на мултинационалните компании и финансиските институции, како и зголемената глобализација на пазарот на капитал, значително ги проширија можностите за инвестирање. Доверителите и капиталните инвеститори при донесување на деловните одлуки мораат да го анализираат работењето и на домашните и на странските компании. Сè уште постојните разлики во сметководствените стандарди за финансиско известување го отежнуваат споредувањето на домашните компании со компаниите во другите земји. Исто така, бидејќи националните сметководствени стандарди се донесуваат одделно во секоја земја, тешко се воопштуваат разликите кои постојат помеѓу одделните економии.

Успехот на секоја компанија зависи во голем дел од тоа како се одвива процесот на прибирање, процесирање и користење на стратешките финансиски информации. Во последните неколку години аналитичарите и менаџерите го согледаа фактот дека застарените системи на известување не ги испорачуваат потребните навремени и релевантни информации, кои би им овозможиле поголема конкурентност на компаниите на глобалниот пазар.

Ефикасното финансиско известување е уметност на обезбедување на информации, кои им помагаат на менаџерите успешно да го водат бизнисот.

¹ International Accounting Standards Board (IASB). (1997).

Менаџерите постепено, но сигурно, стануваат свесни за два факти. Прво, квалитетот, задоволството на купувачите и управувањето со ресурсите се исто толку важни за профитабилноста на компанијата, како и контролата на трошоците. За да им излезат во пресрет на овие квалитативни цели, менаџерите мораат да бидат способни истите да ги измерат. Второ, системите за финансиско известување кои обезбедуваат само традиционални историски сметководствени информации, не успеваат да ги одржат во живот компаниите во сè поконкурентното опкружување. Консеквентно, системите за финансиско известување постепено се редизајнираат, со цел да обезбедат релевантни финансиски и нефинансиски информации, на навремена основа.

Компаниите прибираат финансиски информации како за екстерно известување, така и за интерно донесување на одлуки. Екстерните извештаи ги вклучуваат финансиските извештаи кои се наменети за потребите на акционерите, кредиторите, владата и останатите заинтересирани субјекти. Традиционално, најголем дел од системите за финансиско известување даваат предност на екстерното известување, пред интерното менаџерско известување. Ова креира пристрасност кон историските трошоци и минатогодишните резултати, повеќе отколку потребното фокусирање кон тековните информации и финансиски предвидувања. За среќа, овој процес на фаворизирање на историските трошоци постепено се менува, паралелно со осознавањето на менаџментот за важноста на навремените и релевантни информации.

Денес, предност пред контрола на трошоците се дава на процесот на обезбедување на релевантни информации, вклучително и нефинансиски мерила на перформансите, кои ќе им помогнат на менаџерите во секојдневниот процес на деловно одлучување. Целта на известувањето во минатото била мерење и одржување на оперативните резултати, додека новата цел е обезбедување на информации кои ќе ги зајакнат иновациите и флексибилноста.

Екстерно, акционерите и регулаторите бараат сè повеќе транспарентни и веродостојни информации, во што е можно пократко време. Интерно, бизнис

лидерите бараат брзи, точни информации, кои ќе ги поддржат мудрите, ефикасни деловни одлуки.

Еден подобрен и поефикасен систем на финансиско известување претставува предност и носи огромни користи, како за самата организација, така и за сите останати корисници на информациите содржани во извештаите. Фокусирајќи се најнапред на контролата и надлежностите со кои би се постигнало забрзување на целосниот процес на известување, вистински ефикасните системи на финансиско известување им овозможуваат на компаниите да остварат најголема корист од расположливите ресурси, а да потрошат помалку време во прибирањето и процесирањето на информациите. Како резултат на ова, овие компании се способни да донесуваат многу побрзи и поефикасни одлуки, кои за возврат водат кон поагилно и попрофитабилно работење. Со излегување во пресрет на барањата на регулаторите, со минимизирање на финансиските изненадувања и зголемување на транспарентноста во известувањето, овие компании ја стекнуваат и градат довербата од страна на аналитичарите и инвеститорите. Ова го намалува проценетиот ризик од идните враќања и ултимативно го намалува трошокот на капиталот.

Квалификувана, наградена и мотивирана работна сила, како инпут во деловното работење, е клучен фактор и гарант за успех на деловните субјекти. Работната сила претставува трошок за деловните ентитети од кој произлегуваат економски користи и од таа причина е сè поголема и поприсутна будноста на вработените за надоместоците кои ги примаат – во смисла на нивна усогласеност со договорите за работа, со законските прописи и колективни договори. Трошокот за работната сила е прикажан во финансиските извештаи на деловните ентитети и често пати за да се презентира подобра, да се даде пооптимистичка слика за работењето се прикажуваат и исплатуваат помали користи за вработените.

Финансиските извештаи треба објективно и веродостојно да ја презентираат финансиската состојба, успешноста, готовинските текови и промената на капиталот на деловниот ентитет. Истите треба да бидат сочинети и презентирани со почитување на Меѓународните стандарди за

финансиско известување и Меѓународните сметководствени стандарди. Објективната презентација значи правилна селекција и примена на сметководствените политики, презентација на објективни, релевантни, веродостојни, споредливи и разбирливи информации, како и дополнителни обелоденувања на информациите.

Глобалната хармонизација на финансиското известување и финансиските извештаи носи големи користи како за корисниците, така и за подготвувачите на финансиските извештаи, за мултинационалните компании, владите, даночните власти, сметководствените и ревизорски куќи и сл.

Европската заедница ја признава, поддржува и унапредува хармонизацијата на сметководствените правила ширум светот. Од 2005 година сите котиран ентитети во земјите членки на Европската Унија мора да ги применуваат Меѓународните стандарди за финансиско известување и Меѓународните сметководствени стандарди во подготовката и презентирањето на нивните консолидирани финансиски извештаи.

Глава 1

Појава и развој на МСС, основа за хармонизација на финансиското известување

1. Потреба од хармонизација на финансиското известување

Квалитетното и споредливо финансиско известување претставува еден од столбовите на функционирање на компаниите во глобалната економија. Доколку доверливите и споредливи информации не се редовно достапни, во таков случај сопствениците не само што не ќе можат да го проценат квалитетот на менаџментот во менаџирањето на компанијата, туку нема бидат во состојба да влијаат на нејзината работа или, пак, да го заменат менаџментот со нов, подобар. Тоа исто така ќе влијае и на инвеститорите да не можат да извршат соодветна проценка за вредноста на компанијата, за потоа да донесат адекватна одлука за инвестирање на капиталот, ниту пак на вработените да одлучат каде ќе го вложат својот труд, во замена за користите кои им ги пружаат компаниите.

Правилно дизајнирани, финансиските извештаи имаат непроценлива вредност за извршување на менаџерската функција. Тие им овозможуваат на менаџерите да донесуваат квалитетни и навремени одлуки, кои придонесуваат за остварување на поставените цели на компаниите. Располагањето со точни и веродостојни финансиски информации им овозможува на менаџерите да го избегнат донесувањето на одлуки единствено врз основа на сопствената интуиција. Резултатот е многу поефикасно извршување на операциите и зголемен профит.

Основните придобивки кои произлегуваат од ефикасниот систем на финансиско известување се: зголемена и поефикасна комуникација, пораст на

продуктивноста, многу поверодостојно и попрецизно планирање и предвидување, и навремена проценка и контрола².

Зајакната и поефикасна комуникација. Првата придобивка од ефикасното финансиско известување е креирањето на комуникационен канал преку кој се пренесуваат информациите. Со правилно осмислен и поставен систем на известување, информациите се движат во сите насоки внатре во организацијата и надвор од неа.

Еден финансиски извештај, сам за себе, претставува средство за комуникација кое му носи порака на изготвувачот, дури и пред реакциите да бидат добиени. Изготвувачите на финансиските извештаи преку бараните детални информации, зачестеноста на известувањето и посебните области на интерес од страна на корисниците, можат да го разоткријат нивниот интерес за посебни информации.

Зголемена продуктивност. Втората значајна придобивка од ефикасното финансиско известување претставува зголемената продуктивност во работењето. За да бидат продуктивни, компаниите мораат да бидат доволно флексибилни и подготвени да одговорат на промените во конкурентното опкружување. За жал, традиционалните сметководствени системи се најчесто контрапродуктивни во овој поглед, праќајќи им на производните оддели погрешни сигнали. На пример, користејќи го оптималното ниво на производство, индиректните трошоци може да се алоцираат арбитрарно, со тоа искривувајќи ја сликата за финансискиот резултат на компанијата.

Современите финансиски менаџери препознаваат дека системот на финансиско известување мора да биде редизајниран, со цел да им обезбеди многу покорисни информации на корисниците - стејкхолдери. Концептите како Total quality management (TQM), Just-in-time (JIT), како и акцентот кој се става на услугите и задоволството на потрошувачот, не можат да се имплементираат сè додека системот на финансиско известување не почне да обезбедува мерки за мерење на перформансите, различни од традиционалните методи на вреднување на залихите, отстапувањата и сл. Компаниите кои го применуваат

² Оливера Ѓ. Т., Александар К., „Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување“, Универзитет „Гоце Делчев“ Штип, 2013

концептот activity-based costing и кои имаат постојан пристап до нефинансиски информации, доживуваат драматичен пораст на продуктивноста, бидејќи менаџерите се способни да донесуваат многу поквалитетни одлуки, врз основа на веродостојни и релевантни информации кои ги добиваат на дневна основа.

Попрецизно планирање и предвидување. Точноста и прецизноста во планирањето, буџетирањето и предвидувањето во голема мера се зависни од приспособеноста, навременоста и точноста на презентираните информации во финансиските извештаи. Само комплетни и веродостојни тековни и историски финансиски податоци можат да претставуваат основа за квалитетно планирање и предвидување. Краткорочното планирање на готовината, на пример, е посебно зависно од навременото финансиско известување. Затоа, третата придобивка на доброто финансиско известување – точно планирање и предвидување – е посебно важна за водењето на профитабилен бизнис.

Ефикасниот менаџмент бара стратеско планирање, меѓутоа концептите на стратескиот менаџмент беа развиени во услови кога најголем дел од клучните карактеристики на пазарното опкружување беа многу постабилни и можеа да се антиципираат со поголем степен на сигурност. Во современи услови неизвесноста станува правило на среднорочните инвестициони пазари, така што стратешкото планирање во услови на зајакната странска конкуренција, постојани флукуации на валутите, како и пребрзите технолошки промени стануваат многу тешки и комплицирани. Обезбедувањето на што е можно повеќе тековни информации може да биде добро решение за намалување на потенцијалната несигурност на менаџерско ниво. Ефикасното финансиско известување, како за внатрешни така и за надворешни корисници, може да ја минимизира потребата од неосновани претпоставки, како и брзи промени како одговор на променливото бизнис опкружување.

На пример,³ многу производители, посебно американските автомобилски компании, работеле на намалување на времето потребно за развој на нови модели. Финансиското известување на компанијата може да помогне, меѓутоа и да го забави овој процес и напор. За да одговорот брзо на промените на пазарот, менаџерите треба да испратат навремени и точни информации за

³ www.flexstudy.com/catalog „Improving Managemet effectiveness Through reporting“, p.10

работењето на компаниите до сите заинтересирани субјекти, во кои спаѓаат и информациите од финансиските извештаи.

Навремена процена и контрола. Четвртата придобивка од ефикасен систем на финансиско известување е можноста за навремени проценки и контрола. На пример, една производствена компанија која открива дека тековно продава одредени производи со загуба, може да има одредени пропусти во нејзиниот систем на известување. Податоците неопходни за избегнување на ваквата ситуација можеби биле содржани во одредени извештаи за работењето, меѓутоа значајните информации не биле презентирани во форма корисна за самите корисници. Во најширока смисла, проценката и контролата на сите нивоа, се засноваат на информациите кои се објавени.

Дваесет и првиот век претставува вовед во ерата на невидена глобална конвергенција. Напредокот во транспортот и комуникациските технологии, Интернетот, спроведувањето на масовното описменување и едукација на јавноста, и речиси универзалното усвојување на американскиот стил на капиталистички економски систем, имаат свој придонес во градење на светот, кој станува глобален. Глобалната конвергенција се манифестира на многу нивоа: сметководствено, економско, политичко, еколошко и социолошко. Како резултат на оваа конвергенција, законите, економските политики, политичките одлуки и социјалните движења, се формулираат на меѓународно ниво.

Сметководството и финансиското известување се една од најзначајните области во процесот на глобалната конвергенција. Дивергенцијата во сметководствените практики станува неодржлива во дваесет и првиот век. Глобализацијата на економијата, појавата на глобалните пазари на капитал, приватизацијата на сопственоста и растот на мултинационалните компании, придонесоа за потребата од создавање на единствен сет на меѓународни стандарди за финансиско известување, со цел зајакнување на транспарентноста и намалување на цената на капиталот.

Повеќе од 100 земји во светот се во процес на донесување и одобрување на користењето, или извршуваат формална политика на

конвергенција, со сетот на Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ)⁴.

Несомнено дека сметководствениот систем има витална улога во целокупниот информативен процес во општеството и затоа се нарекува „заеднички јазик на бизнисот“. Еден од главните меѓународни процеси кои се случуваат како резултат на глобализацијата меѓу останатото е и хармонизацијата на националните сметководствени практики. Процесот на хармонизација на сметководствениот систем е под влијание на различни фактори: економски, културни, политички, социолошки и сл. Посебен придонес во овој процес има улогата на една од најзначајните сметководствени организации IASB – International Accounting Standard Board, чиешто напори се насочени кон остварување на еден широк процес на конвергенција на сметководствените практики и во исто време, понуда на финансискиот свет на единствен, унифициран сметководствен модел.

Како што глобализацијата на светските текови станува сè поизразена, во континуитет се наметнуваат нови професионални и лични предизвици кон сметководителите, креирајќи можности за усовршување на нивната кариера. Анализата на процесот на хармонизација на сметководствената практика треба да даде одговор на неколку прашања: зошто националните сметководствени стандарди стануваат сè поблиски до Меѓународните стандарди за финансиско известување; зошто компаниите на процесот на усогласеност со МСФИ гледаат како на нов начин на зајакнување на нивните финансиски перформанси во глобалната економија и што треба да прават сметководителите за да успеат во професијата, која станува сè поглобализирана.

Се поставува прашањето – дали потребата од единствен, унифициран сметководствен јазик е последица или предуслов на процесот на глобализација? Од една страна, неоспорен е фактот дека глобализацијата на пазарот на капитал ги приближува меѓународните сметководствени практики, правејќи ги многу слични, но вистина е и тоа дека стандардниот сметководствен јазик го помага процесот на глобализација. Не постои

⁴ Ray Ball, „International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors“, Accounting and Business Research, 2006

сомневање дека глобализацијата ќе произведе компатибилна сметководствена рамка, но исто така постоењето на хармонизиран сметководствен систем ја прави таа глобализација полесна и побрза.

Најзначајните предности на сметководствената хармонизација, т.е. на хармонизацијата на финансиското известување, која се наметнува како неопходност во ширењето на процесот на светската глобализација, се следните:

- Хармонизацијата на финансиското известување обезбедува многу поефикасно искористување на глобалните ресурси, т.е. ја олеснува глобалната дистрибуција на средствата на приватниот сектор. Споредливоста на информациите е круцијална за инвеститорите од целиот свет. Потребата од презентирање на финансиските извештаи на начин разбирлив и прифатлив за потенцијалните инвеститори, врши постојан притисок врз нашата, како и врз останатите економии во развој, да станат дел од овој процес на глобална сметководствена хармонизација;

- Мултинационалните компании имаат корист од процесот на хармонизација на сметководството, од следните причини: полесна консолидација на странските подружници; полесен и побрз развој на сметководствените системи кои ќе одговорат на барањата на светските берзи; конзистентност на интерното сметководство на менаџментот; полесна комуникација внатре во групата; мобилност на сметководствените кадри и намалување на трошоците за ревизија;

- Постигнување на многу поефикасна финансиска контрола над МНК од страна на владите на земјите во развој, поради минимизирање на разликите помеѓу домашната и странската сметководствена практика.

- Хармонизацијата на финансиското известување им помага на националните даночни власти во полесно утврдување на вкупниот приход на деловните ентитети;

- Поедноставување на работата и намалување на трошоците на меѓународните сметководствени фирми, посебно на трошоците за селење на кадрите и нивна обука;

- Зголемена разбирливост и корисност на информациите објавувани од страна на трговските асоцијации, меѓународните кредитни агенции, регионалните сметководствени групации и сл.

Како и кај сите процеси и појави, покрај предностите, постојат и одредени фактори кои влијаат негативно врз развојот на процесот на сметководствена хармонизација, а тоа се најчесто следните:

- Одбивање на прифаќањето на сметководствените принципи од страна на одредени земји;
- Различните барања за информации од страна на различните групи на корисници, кои имаат различни влијанија во различни земји (инвеститори, даночни власти, влада, вработени);
- Разликите помеѓу законските барања во земјата и меѓународните стандарди и барања;
- Различната историја во развојот на сметководството, која резултира во различна стартна позиција на земјата;
- Различните идеи за процесот на сметководствена хармонизација од страна на јавните и приватните сметководствени организации.

И покрај овие пречки, неминовно е тврдењето дека во економската сфера, на глобално ниво, постои итна потреба од креирање на споредливи финансиски информации. Ова значи дека финансиско - сметководствените информации треба да задоволат еден квалитет повеќе (освен релевантноста, веродостојноста, разбирливоста и споредливоста), а тоа е глобалноста, која може да се дефинира како „референтна рамка на различните сметководствени приоди“. Постојано се нагласува и докажува во практиката важноста на процесот на сметководствена хармонизација, во комплексниот механизам на промени и движења кои ги носи современата глобализација. Сето ова се јавува од причина што креирањето на глобален свет, со хармонизирани информативни системи, не бара само минорни промени во веќе етаблираните системи на земјите, туку неопходен процес на нивно комплетно реструктуирање и транзиција.

Креирањето на единствен, глобален сметководствен јазик ќе ја осигура релевантноста, комплетноста, разбирливоста, веродостојноста, навременоста, неутралноста, проверливоста, конзистентноста, споредливоста и транспарентноста на финансиските извештаи, што ќе предизвика квалитативна промена во сметководствените финансиски извештаи, кои ќе ја зајакнат довербата на инвеститорите и другите корисници на сметководствените информации од целиот свет. Ова исто така ќе им помогне на аквизиторите да

ја проценат вистинската вредност на целните компании во нивните прекугранични бизниси, со што ќе придонесат за економскиот развој и глобалната бизнис експанзија.

Токму од оваа причина, МСФИ стануваат предмет на општа употреба во повеќе од 100 законодавства, вклучувајќи ги: Европската Унија (2005), Австралија и Нов Зеланд, Јужна Африка, Кина (суштински во согласност со МСФИ), Африка, Азија, Латинска Америка, Среден Исток. Земји кои се обврзале да ги усвојат или да преминат кон МСФИ се: Чиле (2009 - 2011), Бразил (2010), Канада (2011), Индија (2011), Аргентина (2011), Кореја (2011), Јапонија (2011), Малезија (2012), Мексико (2012).

Усвојувањето на МСФИ во целост од страна на одделните земји ќе ја подобри споредливоста на финансиските информации и финансиските перформанси со останатите земји и индустриски стандарди. Ова ќе резултира во потранспарентно финансиско известување за активностите на компаниите, од што корист ќе имаат сите инвеститори, клиенти и други клучни чинители во земјата и во странство. Примената на МСФИ се очекува да резултира со подобар квалитет на финансиското известување, поради доследна примена на сметководствените принципи и подобрување на сигурноста на финансиските извештаи. Ова за возврат ќе доведе до зголемена доверба и сигурност од страна на инвеститорите, аналитичарите и останатите корисници на финансиските извештаи на компанијата. Со примената на МСФИ се очекува да се намали цената на капиталот, преку полесен пристап до глобалните пазари на капитал. Во овој контекст, и одлуката на САД, донесена од страна на Комисијата за хартии од вредност (SEC), дозволи странските компании во САД да ги презентираат финансиските извештаи во согласност со МСФИ.⁵ Ова значи дека од овие компании не се бара да подготвуваат посебни финансиски извештаи, според американските Општоприфатени сметководствени принципи - GAAP.

Конзистентното, фер финансиско известување ќе има поволен ефект на долг рок и врз цената на капиталот на компаниите, затоа што квалитетното известување води кон информирани инвеститори, подготвени да платат фер цена за хартиите од вредност. Минималното или неконзистентно финансиско

⁵ International Refereed Research Journal, Vol.– I, Issue –1, October 2010

известување често води до загуба на довербата на инвеститорите во квалитетот на информациите кои ги презентира компанијата и на крајот, до намалување на цената која тие се подготвени да ја платат на пазарот. Кредибилитетот е суптилен фактор од големо значење за корпоративното известување на секоја компанија и ја покажува очигледната врска помеѓу финансиското известување и трошоците на капиталот.

2. Рамка за подготовка и презентирање на финансиските извештаи - основа за развој на МСФИ

Како да се подготвуваат финансиските извештаи и информациите кои тие ги содржат? Кои настани треба да се евидентираат, на кој начин треба да се мерат настаните во деловното работење и на кој начин треба да се прикажат во финансиските извештаи, во која форма и дефиниција на нивните составни делови (средства, обврски, готовински текови итн.)?

Рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи ги определува концептите врз кои се базирани подготвувањето и презентирањето на финансиските извештаи за екстерни корисници⁶.

Финансиските извештаи се подготвуваат и презентираат за екстерни корисници од страна на голем број ентитети ширум светот. При ваквиот процес постојат разлики кои се предизвикани од различни социјални, економски и правни околности, но и поради тоа што различни земји ги имаат предвид потребите на различните корисници на финансиските извештаи при утврдувањето на националните барања.

Комитетот за меѓународни сметководствени стандарди (КМСС) е посветен на намалување на овие разлики преку барањето за хармонизација на прописите, сметководствените стандарди и процедурите кои се однесуваат на подготовката и презентирањето на финансиските извештаи.

⁶ Financial Accounting Standards Board (1997). Statement of Financial Accounting Standards No. 128. „Earnings Per Share“. February

Целите на Рамката за подготвување и презентирање на финансиските извештаи се:⁷

- Помош на Одборот за меѓународни сметководствени стандарди (ОМСС) во развојот на идните меѓународни стандарди за финансиско известување;
- Помош на Одборот во промовирање на хармонизација на регулативата, сметководствените стандарди и процедурите;
- Помош на националните тела за поставување и развој на стандардите;
- Им помага на составувачите на финансиските извештаи во примената на МСФИ;
- Им помага на ревизорите во формирање на мислењето за усогласеност на финансиските извештаи со МСФИ;
- Им помага на корисниците на финансиските извештаи во толкувањето на информациите содржани во нив;
- Им обезбедува информации на интересентите во однос на постапката на донесување на МСФИ.

Рамката за подготовка и презентирање на финансиските извештаи, која не претставува засебен сметководствен стандард, ги обработува следните 4 елементи:

➤ **Цели на финансиските извештаи**

Основната цел на финансиските извештаи (биланс на состојба, биланс на успех, извештај за парични текови, извештај за промена на капиталот и објаснувачките белешки), согласно Рамката, е да обезбедат информации за деловното работење на ентитетот како резултат на минати настани, т.е. да ги информираат корисниците за финансиската состојба, успешност и промените во финансиската состојба на деловните ентитети.

⁷ К. Александар, Ѓ. Т. Оливера, *Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување*, УГД Штип, 2010

Корисниците на финансиските извештаи, преку финансиските информации содржани во нив, добиваат сознанија за ликвидноста и солвентноста на ентитетот, финансиската структура (потреба од кредитирање, добивка или загуба од работењето), способноста да генерира готовина од оперативни, вложувачи и финансиски активности, профитабилноста и сл.

Како корисници на сметководствените информации содржани во сетот од финансиски извештаи што го изготвува секој ентитет кој има обврска да известува без оглед дали е од јавен или приватен сектор, најчесто се јавуваат:

- *Инвеститори* – тие се вложувачи на капитал кои имаат потреба од информации врз база на кои ќе донесат одлука за купување или продавање на акциите, ќе можат да го определат износот на дивиденда, да ја предвидат висина на цената на акциите, да ја оценат ликвидноста на ентитетот и неговата перспектива;
- *Вработени* - кои информациите за деловното работење на компаниите содржани во финансиските извештаи ги користат за да се информираат за сигурноста на своето работно место, како и перспективата за поголеми надоместоци во иднина.
- *Кредитори* - ги користат информациите во донесување на одлуката дали да го кредитираат деловниот ентитет преку позајмување на средства, имајќи ја предвид пред сè сигурноста од наплата на долгот и каматата на позајмените средства.
- *Добавувачи* - во информациите од финансиските извештаи гледаат одговор на нивното главно прашање дали ентитетот ќе ги исплати своите обврски и ќе продолжи да биде добар купувач.
- *Купувачите* - во информациите содржани во финансиските извештаи сакаат потврда за тоа дали ентитетот во иднина ќе продолжи да произведува добра и услуги, согласно нивните потреби и можности.
- *Владата* - се јавува како корисник на информациите содржани во финансиските извештаи, првенствено во делот на правилното пресметување и прикажување на даночните обврски согласно законските

регулативи, но и придонесот на ентитетот за стопанството, преку обезбедување на работни места и понуда на општествени добра на јавноста.

Според концептуалната рамка, подготовката и презентацијата на финансиските извештаи е одговорност исклучиво на раководството на ентитетот.

Основните претпоставки при подготвувањето на финансиските извешати, согласно Рамката, се:

- пресметковна основа – трансакциите и другите настани се евидентираат тогаш кога ќе настанат, а не кога се прима или плаќа готовина.
- Континуитет - се претпоставува дека ентитетот ќе продолжи и во иднина да работи, без интенција да го прекине или намали обемот на работење.

➤ **Квалитативни карактеристики на финансиските извештаи кои ја определуваат користа на информациите содржани во нив**

Доколку корисниците ги разбираат информациите во финансиските извештаи, информациите се релевантни за донесување на нивните економски одлуки, доколку истите не содржат грешки и пристрасности, односно се материјални и веродостојни, и верно ги презентираат економските трансакции, само во тој случај согласно Рамката за подготовка и презентирање на финансиските извештаи, можат да се третираат како квалитетни финансиски информации.

Оттука, четирите основни карактеристики кои треба да ги задоволуваат информациите во финансиските извештаи, за да бидат основа за донесување на ефикасни деловни одлуки се:

- Разбирливост – информациите треба да бидат разбирливи за корисниците, кои се подготвени истите да ги проучат со разумно внимание и имаат соодветни економски познавања;

- Релевантност – информациите треба да бидат корисни, релевантни за донесување на одлуките од страна на корисниците;
- Веродостојност – информациите треба објективно, вистинито да ја претставуваат економската реалност на настаните и трансакциите. Тесно поврзани со оваа карактеристика се и: верна презентација, суштината поважна од формата, неутралност, претпазливост и потполност;
- Споредливост – информациите во финансиските извештаи треба да овозможат споредување на финансиската состојба и успешност на ентитетите во различни временски периоди и кај различни ентитети;

Исполнувањето на наведените квалитативни карактеристики на информациите во финансиските извештаи е поврзано со одредени ограничувања, како: навременост, остварување на рамнотежа помеѓу користите и трошоците, рамнотежа помеѓу квалитативните карактеристики.

➤ **Дефинирање, признавање и мерење на елементите содржани во финансиските извештаи**

Сите трансакции и настани од деловното работење на ентитетите се групираат во класи, кои се нарекуваат елементи на финансиските извештаи. Основните елементи на финансиските извештаи, согласно рамката за нивна подготовка и презентација, се: средства, обврски, главнина (елементи на билансот на состојбата или извештајот за финансиската состојба) и приходи и расходи (елементи на билансот на успех или извештајот за сеопфатна добивка).

За еден елемент да биде признат во финансиските извештаи на деловниот ентитет, треба да ги задоволи следните два критериуми:

- да е веројатно дека идните економски користи поврзани со ставката ќе претставуваат прилив или одлив за ентитетот;
- ставката има трошок или вредност која може да се измери веродостојно.

Мерењето според рамката претставува процес на определување на парични износи на елементите во финансиските извештаи, по кои истите треба да се признаат и мерат во билансот на состојба и билансот на успех.

Најчесто користени основи за мерење на елементите од финансиските извештаи кои се среќаваат во практиката, се:

- набавна вредност,
- тековен трошок,
- реализирана вредност,
- сегашна вредност на идни готовински текови.

Набавната вредност е најчесто користена основа за мерење на елементите во деловната практика на ентитетите, од причина што истата е најобјективна, документирана и не може да биде предмет на субјективни проценки и пристрасности.

➤ **Концепти на капиталот и одржување на капиталот**

Се разликуваат два концепта на капиталот: финансиски и физички концепт на капиталот.

Според финансискиот концепт на капиталот, изразен преку вложените парични средства или вложената куповна моќ, капиталот претставува нето средства или главнина на ентитетот. Кај овој концепт корисниците на финансиските извештаи се заинтересирани за одржување на номиналната вредност на вложениот капитал или куповната моќ на вложениот капитал.

Според физичкиот концепт на капиталот, изразен преку, на пример, оперативниот капацитет, капиталот се гледа како произведен капацитет на ентитетот, заснован на пример, на бројот на произведени единици на ден. Основен интерес на корисниците во овој случај е одржување на оперативниот капацитет на ентитетот.

Избраниот концепт на капиталот укажува на целта која се сака да се постигне при утврдување на добивката.

Постојат два концепти на одржување на капиталот:

Одржување на финансискиот капитал. Според овој концепт, добивката е заработена само доколку финансискиот износ (или пари) на нето средствата на крајот на периодот, го надминува финансискиот износ (или пари) на нето средствата на почетокот на периодот, по одземање на сите распределби на, и придонеси од, сопствениците во текот на периодот. Одржувањето на финансискиот капитал може да биде измерено преку номиналните монетарни единици или единици на постојана куповна моќ.

Одржување на физичкиот капитал. Според овој концепт добивката е заработена доколку физичкиот произведен капацитет (или оперативен капацитет) на ентитетот (или пак ресурсите и финансиските средства потребни за да се постигне тој капацитет) на крајот од периодот, го надминува физичкиот произведен капацитет на почетокот на периодот, по одземање на сите распределби на, и придонеси од, сопствениците во текот на периодот.

Глава 2

Основни поставки на МСС 19 користи за вработените

1. Цел на МСС 19 користи за вработените

Со меѓународниот сметководствен стандард 19 – користи за вработените се пропишува начинот на сметководствено евидентирање и обелоденување на користите за вработените. Според стандардот се бара во сметководствената евиденција на деловните ентитети да се признае:

- Обврска кон вработените кога истите ја извршиле услугата, односно ја дале својата услуга во замена за користи за вработените кои треба да им се исплатат во иднина.
- Расход – во моментот кога ентитетот ги троши економските користи кои произлегуваат од услугата што ја нуди вработениот во замена за користи за вработените⁸.

Користи за вработените се сите форми на надоместок кој го дава ентитетот во замена за услугата која ја пружаат вработените.

Во сметководствената евиденција на деловните субјекти овој стандард се применува на тој начин што прво се евидентира на контото обврски кон вработените, а потоа на konto расходи за вработените.

Овој стандард работодавачот ќе го применува во сметководството за сите користи за вработените, освен:

- тие за кои се применува МСФИ 2 - плаќања врз основа на акции.

⁸ Сл. весник на Република Македонија - Правилник за водење на сметководство, бр.194 од 29 декември 2009 година

- Кај известувањето на плановите за користи на вработени (МСС 26 сметководство и известување за планови за користи при пензионирање).

Во овој стандард се среќаваат повеќе термини со одредено значење, како што се:

- *Користи за вработените* - се сите форми на надоместоци кои ги дава ентитетот во замена за услугата која ја даваат вработените.
- *Краткорочни користи за вработените* – освен отпремнините, сите користи за вработените кои доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја пружиле поврзаната услуга.
- *Долгорочни користи за вработените* – освен отпремнините и користи по престанок на работниот однос, се користи кои не доспеваат за плаќање во рок од дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле услугата.
- *Планови за дефинирани придонеси* - се планови за користи по престанок на работниот однос, според кои ентитетот плаќа фиксни придонеси во некој посебен ентитет (фонд) и нема да има законска или изведена обврска да плаќа дополнителни придонеси доколку фондот не располага со доволно средства да ги исплати сите користи за вработените кои се однесуваат на нивната услуга во тековниот и претходните периоди.
- *Планови за дефинирани користи* - се планови за користи по престанок на работниот однос, освен планови за дефинирани придонеси.
- *Планови на повеќе работодавачи* - се планови за дефинирани придонеси (освен државните планови) или планови за дефинирани користи (освен државните планови) кои:
 - (а) ги здружуваат средствата уплатени како придонеси од страна на разни ентитети кои не се под заедничка контрола.
 - (б) ги користат тие средства за да обезбедат користи за вработените во повеќе од еден ентитет, така што нивоата на придонеси и користи се

утврдуваат независно од идентитетот на ентитетот кој ги вработува работниците за кои станува збор.

- Останати долгорочни користи за вработените - се користи за вработените (освен користи по престанок на работниот однос и отпремнините) кои не доспеваат за плаќање во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга. Отпремнини се користи за вработените кои треба да се платат како резултат на, или:

(а) одлука на ентитетот да го прекине работниот однос на некој вработен пред вообичаениот датум на пензионирање.

(б) Одлука на вработениот да прифати доброволно заминување како технолошки вишок, во замена за овие користи.

2. Делокруг на примена на МСС 19

Користите за вработените кои се предмет на регулирање со МСС 19 ги вклучуваат користите обезбедени преку следните начини:

а) Користи според формални планови и формални договори склучени помеѓу некој ентитет и вработените како поединци, група вработени или нивни претставници.

Во Република Македонија согласно Законот за работни односи секој вработен како поединец заснова работен однос во некој ентитет и склучува Договор за вработување, како формален документ од кој произлегуваат права и обврски, односно право на вработениот да добива користи и обврска на ентитетот да се исплатат вработените. Работниот однос е договорен однос помеѓу работодавачот и работникот во кој работникот доброволно се вклучува во организираниот процес на работа кај работодавачот за плата и други надоместоци и работникот ја извршува работата непрекинато според упатства и надзор на работодавачот.

Вработениот може да склучи Договор за вработување на определено работно време, на пример 30 дена, три месеци, 6 месеци и сл., или Договор за вработување на неопределено време. Во Република Македонија вработениот има определено работно време во кое ги извршува своите работни задачи согласно со Законот за работни односи, Колективен договор и Договор за вработување. „Колективен договор е секој писмен договор со кој се регулираат условите на работа и вработување, а кој можат да го склучат меѓусебно, од една страна, работодавец, група или една или повеќе организации на работодавци и од друга страна, една или повеќе репрезентативни организации на работници (синдикати)“.⁹

Вработениот може да работи во деловен ентитет со полно работно време од 40 часови неделно или со скратено работно време, определено – привремено и постојано - неопределено време. Стандардот под вработени ги вклучува и вработените на работни места директори и друг раководен персонал.

б) Користи за вработените произлегуваат исто така и од законските барања или аранжмани во дејноста според кои ентитетите треба да дадат придонес во националните планови, државни планови или други планови на дејноста и на работодавачите.

Со потпишување на Договорот за вработување се заснова работен однос помеѓу вработениот и ентитетот од одредена дејност и според истиот произлегуваат обврски за ентитетот за уплата на задолжително социјално осигурување врз основа на работниот однос. Овие користи за вработените почнуваат да се остваруваат од денот на стапување на работа, прецизиран со Договорот за вработување. Ентитетот има обврска да поднесе пријава / одјава (M1M2 образец) во системот на Агенцијата за вработување на Република Македонија за вработениот, со тоа што истиот мора да биде социјално осигуран (вработениот добива пензиско и инвалидско, здравствено осигурување и осигурување во случај на невработеност).

Деловните ентитети, Агенцијата за вработување на Република Македонија, Фондот за пензиско и инвалидско осигурување на Македонија и

⁹ Колективни уговори, Радничка штампа, Београд, 1990, Препораката бр. 91 на МОТ (1951), Параграф 2.

Фондот за здравствено осигурување на Република Македонија се должни да водат и трајно да ја чуваат евиденцијата на пријавите и одјавите во социјалното осигурување. На барање на вработените се издаваат состојби во врска со користите на вработените од социјалното осигурување.

в) Користи за вработените може да произлезат од неформални практики, таканаречени изведени обврски, кои претставуваат обврска за ентитетот да изврши исплата на вработениот, при што ентитетот нема друга алтернатива. Најчест случај за вакви изведени обврски се исплати на ентитетите кон вработените по основ на судски пресуди за одредени надоместоци на штети кон вработените.

Стандардот МСС 19 воспоставува посебни барања за секоја од следниве категории на користи за вработените:

- а) краткорочни користи за вработените;
- б) користи по престанок на работниот однос;
- в) долгорочни користи за вработените;
- г) отпремнини.

Начинот на кој се обезбедуваат користите за вработените може да биде со плаќање на парични средства, со обезбедување на добра или услуги кои се вршат директно на вработените, на нивните сопружници, деца или други од нив зависни лица, осигурителни претпријатија и сл.

3. Историски развој и промени на МСС 19

МСС 19 - користи за вработените (донесен за првпат во 1998 год.) го опфаќа сметководствениот третман на користите за вработените, вклучувајќи краткорочни користи (плати, надници и годишни одмори), користи после вработување, како што се пензии, други долгорочни користи (по основ на долгорочен стаж) и користи по престанок на работниот однос. Стандардот воспоставува принципи за трошоците кои произлегуваат од услугите на

вработените, според кои користите мора да се признаат во периодот во кој користите се заработени од вработените, освен кога достасуваат за плаќање, и потенцира како секоја категорија на надомест се мери, дава детални упатства особено за користи после вработување - пензионирање.

Во прилог е даден краток преглед за развојот, надополнувањето и промените на стандардот. Треба да се напомене дека секоја измена или дополнување на стандардот (како и на сите останати стандарди) најпрво подлежи на предлог-промена или дополнување, за која има период во кој се даваат коментари и забелешки од страна на претставниците на Одборот за МСС, по што следува нејзино одбивање или усвојување и издавање¹⁰.

Табела 1. Историски развој на МСС

ДАТУМ	РАЗВОЈ	ЗАБЕЛЕШКА
АПРИЛ 1980	Предлог-нацрт Е16 сметководство за надоместоци од пензии во финансиските извештаи на работодавачите - објавено	
ЈАНУАРИ 1983	МСС 19 сметководствен третман за надоместоци од пензии во финансиските извештаи на работодавачите - издаден	Применливо во финансиски извештаи за период почнувајќи од или после 1 јануари 1985 год.
ДЕКЕМВРИ 1992	Е47 отпремнини - објавено	
ДЕКЕМВРИ 1993	МСС 19 отпремнини - издаден	Применливо во финансиски извештаи за период почнувајќи од или после 1 јануари 1995 год.

¹⁰ www.iasplus.com/ias-19 Employee Benefits

ОКТОМВРИ 1996	Е54 користи за вработените - објавено	Краен рок за коментари 31 јануари 1997
ФЕВРУАРИ 1998	МСС 19 користи за вработените - издаден	Применливо во финансиски извештаи за период почнувајќи од или после 1 јануари 1999 год.
ЈУЛИ 2000	Е67 средства според пензиските планови -објавен	
ОКТОМВРИ 2000	Предлог за промена на дефиницијата за планирани средства и воведување на поимите признавање, мерење и обелоденување на барањата за надоместоци	Применливо во годишни финансиски извештаи за период почнувајќи после 1 јануари 2001 година
МАЈ 2002	Да се спречи признавање на добивка како резултат на актуарски загуби од трошокот за минати услуги и признавање на добивки како резултат на актуарски загуби	Применливо во годишни финансиски извештаи за период почнувајќи после 31 мај 2002
5 ДЕКЕМВРИ 2002	ЕД плаќање со акции објавен, предлог да се заменат надоместоците на вработените со капитал барање на МСС 19	Краен рок за коментари 7 март 2003
ФЕВРУАРИ 2004	Надомест за вработените во форма на капитал заменет од МСФИ 2, плаќање со акции	Применлив во годишни извештаи за период почнувајќи после 1 јануари 2005
29 АПРИЛ 2004	Нацрт-предлог за МСС 19 користи за вработените: актуарски добивки и загуби, планови и обелоденувања - објавено	Краен рок за коментари 31 јули 2004
19 ДЕКЕМВРИ 2004	Актуарски добивки и загуби, планови и обелоденувања - издаден	Применлив во годишни извештаи за период почнувајќи после 1 јануари 2006

22 МАЈ 2008	Амандман за годишни подобрувања на МСФИ (негативности од трошокот од минати услуги и ограничувања)	Применлив во годишни периоди после 1 јануари 2009 година
20 АВГУСТ 2009	ЕД /2009/10 есконтна стапка за користи за вработените (предложени амандмани во МСС 19) објавени	Краен рок за коментари 30 септември 2009
29 АПРИЛ 2010	ЕД/2010/3 формулирани планови за користи (предложени амандмани во МСС 19) објавени	Краен рок за коментари 6 септември 2010
16 ЈУНИ 2011	Промени во МСС 19 - користи за вработени	Применливи во годишни периоди почнувајќи после 1 јануари 2013 година

Глава 3

Краткорочни користи за вработените

1. Краткорочни користи за вработените

Краткорочните користи за вработените ги опфаќаат сите користи за вработените, освен отпремнините, кои доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја пружиле поврзаната услуга.

Краткорочните користи за вработените можат да се поделат на монетарни и немонетарни краткорочни користи за вработените.

Во монетарните користи за вработените спаѓаат:

- плати,
- надници,

- придонеси за социјално осигурување,
- платени годишни одмори,
- платени отсуства поради боледување,
- учество во добивката и бонуси (доколку треба да се платат во рамките на дванаесет месеци од крајот на периодот).

Во групата на немонетарни користи за вработените влегуваат:

- медицинска грижа,
- домување,
- право на користење на автомобил,
- други бесплатни или субвенционирани добра или услуги.

1.1. Сметководствен третман на краткорочните користи за вработените

Сметководствениот третман за краткорочните користи за вработените е едноставен, бидејќи за истиот не се потребни актуарски претпоставки за мерење на обврската или трошокот и не постои можност за остварување на каква било актуарска добивка или загуба. Краткорочните обврски за користи за вработените се мерат на недисконтирана основа.

1.2 Признавање и мерење на краткорочните користи за вработените

Кога некој вработен му пружил услуга на ентитетот за време на пресметковниот период (месец, година) ентитетот треба да го признае недисконтираниот износ на краткорочните користи за вработените, кои се очекува да се платат во размена за тие услуги, и тоа:

а) *Како обврска* (пресметана обврска), по одземање на какви било износи кои се веќе платени. Доколку веќе платениот износ го надминува недисконтираниот износ на користите, ентитетот треба да го признае тој вишок како средство (однапред платен трошок), до износот до кој претплатата ќе води до намалување на идните плаќања или рефундирање на готовина.

б) *Како расход*, освен ако некој друг стандард бара или дозволува вклучување на користите во набавната вредност на некое средство (пример, МСС 2 - залихи и МСС 16 - недвижности постојки и опрема).

Со примена на МСС 19 - користи за вработените, во сметководствената евиденција на ентитетите во Република Македонија обврската и расходот по основ на користите за вработените се евидентираат на следниов начин:

Евиденција на плата:

Кonto 420 – вкалкулирани плати

Кonto 421 – плата и надоместоци на плата - бруто

Кonto 240 – обврски за плати и надоместоци на плати

По исплатна листа за месец 2016 година

Кonto 240 обврски за плати и надоместоци на плати

2430 – нето плати

2431 – надоместоци на плати

2340 – даноци од плати

2346 – придонеси од плати

По пресметка на бруто плата за месец, 2016 година

2430 – нето плати

2431 – надоместоци на плати

2340 – даноци од плати

2346 – придонеси од плати

1000 жиро-сметка – редовна сметка

По извод од банка за аконтација на плати за месец, 2016 година

1.3 Обелоденувања на краткорочните користи за вработените

Според овој стандард не се бараат специфични обелоденувања за краткорочните користи за вработените, додека во други стандарди може да се бараат вакви обелоденувања. На пример, МСС 24 – вложувања во придружени ентитети, бара обелоденувања за користите за вработените за клучниот раководен персонал.

МСС 1 – презентирање на финансиските извештаи бара обелоденување на расходот за користи за вработените¹¹.

1.4 Краткорочни платени отсуства

Ентитетот треба да признае трошок за користи за вработените кои произлегуваат од платени годишни одмори и платени отсуства поради боледувања. Правото на вакви платени отсуства може да припаѓа во две категории:

- акумулирано,
- неакумулирано.

Краткорочните отсуства на вработените настанати од различни причини ентитетот може да ги надомести на вработените, како: платени годишни

¹¹ К. Александар, Ѓ. Т. Оливера, *Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување*, УГД Штип, 2010

одмори, краткотрајни боледувања, отслужување на воен рок, породилно отсуство и сл. Дел од некои краткорочни платени отсуства може да се акумулираат, односно да се пренесат во нареден пресметковен период и да се искористат во идни периоди, доколку вработените не ги искористиле во тековниот. Овој вид платено отсуство ентитетот го признава како акумулирани платени отсуства, кога вработените даваат услуги кои им го зголемуваат правото на платени отсуства.

Ентитетот го мери трошокот за акумулирани платени отсуства по недисконтиран износ и истиот го плаќа како резултат на неискористените права за платено отсуство, кое што се акумулирало на крајот од периодот на известување. Платениот износ претставува тековна обврска за ентитетот на датумот на известување.

За разлика од акумулираните платени отсуства, стандардот признава и неакумулирани платени отсуства. Кај овој вид отсуства правото не се пренесува нанапред, односно правото на платено отсуство пропаѓа доколку истото не е искористено во целост и не им дава право на вработените за готовинско плаќање кога го напуштаат ентитетот.

1.5 Учество во добивката и бонуси

Многу често, врз основа на склучените договори за вработување кај некои ентитети вработените кои остануваат подолг период лојални во работењето, стекнуваат право на надомест - учество во добивката. Учеството е однапред предвидено и претставува одреден процент од добивката во случај на исполнети услови од страна на вработениот. Тука треба да се прави разлика помеѓу учество на вработениот во добивката и трансакција со сопствениците на ентитетот. Мерењето на ваквите изведени обврски ја одразува можноста дека некои вработени можат да го напуштат ентитетот без да ги примаат надоместоците за учество во добивката.

Пример:

Согласно планот за учество во добивката ентитетот планира да исплати 3% од својата добивка за тековната година на вработените кои работеле непрекинато во период од три години.

Доколку ниту еден вработен не го напушти ентитетот во текот од три години, вкупната исплата на име учество во добивката за таа година ќе биде 3% од остварената добивка. Ентитетот врши проценка дека флуктуација на вработените за трите години е можна и согласно истата исплатата ќе се намали, на пример на 2,5% од добивката. Во овој случај ентитетот ќе признае обврска и расход по основ на учество на вработените во остварената добивка во износ од 2,5 % од добивката.

Најчесто исплатата на бонуси не е законски задолжителна обврска и истата претставува одлука на самиот ентитет. Бонусот најчесто се исплаќа од страна на ентитетот со цел да ги мотивира вработените да ги извршуваат своите работни задачи најдобро што можат. Вработените во продажниот сектор најчесто добиваат надомест на име бонус. Ентитетот на име бонус има изведена обврска и нема реална алтернатива, освен да го плати бонусот. Постои можност некои вработени да го напуштат ентитетот без да примаат бонус.

Ентитетот може да изврши реална проценка на својата правна односно изведена обврска за учество во добивката или според планот на бонуси само доколку:

- Формалните услови на планот содржат формули за утврдување на износот на користа;
- Ентитетот ги утврдува износите кои треба да се платат пред издавање и одобрување на финансиските извештаи;
- Од минатата практика може јасно да се предвиди износот на изведената обврска на ентитетот.

Доколку вработените ги исполнат задачите согласно договорите за вработување, само во тој случај ентитетот ќе создаде обврска според плановите за учество во добивката и бонуси. Ентитетот признава трошок по основ на плановите за удел во добивката и бонуси, кој не се третира како распределба на добивката.

Во случај кога исплатите за учество во добивката и за бонуси не доспеваат за плаќање во целост во рок од дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја дале поврзаната услуга, тие плаќања се третираат како *останати долгорочни користы за вработените*.

2. Користи по престанок на работниот однос

Користите кои вработените треба да ги добијат по престанокот на работниот однос, освен отпремнините, спаѓаат во групата користы по престанок на работниот однос.

Во оваа група на користы за вработените спаѓаат:

- користы при пензионирање – право на остварување на пензија,
- други користы по престанокот на работниот однос, како на пример животно осигурување и здравствена заштита по престанок на работниот однос.

Според однапред определени аранжмани, таканаречени *плановы за користы по работниот однос* ентитетот обезбедува користы по престанокот на работниот однос. Постои класификација според економската суштина на планот на:

- плановы за дефинирани придонеси и
- плановы за дефинирани користы.

Кога се зборува за *плановы за дефинирани придонеси* се подразбира законски дефинираната обврска на ентитетот, според која постои ограничен износ на придонес во фондот, на име придонеси од страна на ентитетот. Колкав износ на користы по престанок на работниот однос на име пензии ќе

добива вработениот зависи од износот на придонеси кој е уплаќан во годините наназад од страна на ентитетот, а кои уплати се вршени согласно законските планови за користи по престанок на работниот однос. Уплатите ентитетот, или лично вработениот, ги врши директно во фондот или осигурително друштво, заедно со повратот од вложувањата кои произлегуваат од тие придонеси¹².

Кај плановите за дефинирани придонеси актуарскиот ризик (дека користите ќе бидат помали од очекуваните) и ризикот од вложувањата (дека вложените средства нема да бидат доволни да ги покријат очекуваните користи) паѓаат на товар на вработениот.

Според *плановите за дефинирани користи* обврската на ентитетот е без никакви ограничувања да ги обезбеди договорените користи за постојните и поранешните вработени. Актуарскиот ризик (дека користите ќе чинат повеќе од очекуваното) и ризикот од вложувањата паѓаат на товар на ентитетот. Обврската на ентитетот за исплата на дефинираните користи се зголемува доколку актуарскиот ризик или вложувачкото искуство е полошо од очекуваното.

Постои разлика помеѓу планови за дефинирани придонеси и планови за дефинирани користи во смисла на:

- планови за повеќе работодавачи,
- државни планови и
- осигурани користи.

Плановите за повеќе работодавачи се планови за дефинирани придонеси или планови за дефинирани користи кои: сите средства се уплатени како придонеси од разни ентитети, кои не се под заедничка контрола, ги здружуваат и ги користат за да обезбедат користи за вработените во повеќе од еден ентитет. Висината на придонесите и користите се утврдуваат независно од идентитетот на ентитетот кои ги вработува работниците.

¹² К. Александар, Ѓ. Т. Оливера, *Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување*, УГД Штип, 2010

Планови за дефинирани користи кои ги делат ризиците помеѓу разни ентитети под заедничка контрола, како пример матична компанија и нејзините подружници, не се планови за повеќе работодавачи.

Со *државните планови* формирани од страна на законодавството се покриваат сите ентитети (или сите ентитети во одредена дејност или категорија) и плановите се реализираат од страна на национална или локална власт или друго тело, кои не се под влијание и контрола од страна на известувачкиот ентитет (на пример, независна агенција посебно основана за таа цел).

Осигураните користи по престанокот на работниот однос произлегуваат најчесто доколку ентитетот плаќа премии за осигурување според некој план на користи и истиот го финансира или вработените дополнително по своја одлука вршат дополнително уплати во осигурителни фондови, како би се обезбедиле со овој вид користи.

2.1 Сметководствен третман на планови за дефинирани придонеси

Сметководствената евиденција за дефинираните придонеси е едноставна, од причина што за истата според МСС - 19 користи за вработените не се бараат актуарски пресметки и претпоставки за мерење на обврската односно расходот и не постои можност за каква било актуарска добивка или загуба. Обврските се мерат на недисконтирана основа, освен кога тие не доспеваат во рок од 12 месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга.

Признавањето на придонесите има ист третман како и признавањето на краткорочните користи за вработените, односно се признаваат како обврска - расход во периодот во кој настануваат.

Во случај кога придонесите во план за дефинирани придонеси не доспеваат во целост во рок од 12 месеци по крајот на периодот во кој

вработените ја извршиле поврзаната услуга, според овој стандард истите се признаваат на дисконтирана основа, користејќи соодветна дисконтна стапка.

2.2 Сметководствен третман за планови за дефинирани користи

Сметководството за планови за дефинирани користи е сложено, од причина што се бараат актуарски претпоставки за мерење на обврската и расходот и постои можност за актуарски добивки или загуби. Исто така обврските се мерат на дисконтирана основа со дисконтен фактор, бидејќи тие можат да бидат подмирени многу години откако вработените ја извршиле поврзаната услуга¹³.

Во сметководството на ентитетот за пресметка на обврските по основ на плановите за дефинирани користи се користат следните чекори:

- Се користат актуарски техники според кои се врши веродостојна проценка на износот на користите што вработениот ги заработил како поврат на услугата во тековниот и претходните години. Од ентитетот се бара да се определи колку од користите се препишуваат на тековниот и на претходните периоди и да се изврши проценка за демографските променливи (обрт и смртност на вработените) и финансиските променливи (како што се идните зголемувања на платите и медицинските трошоци), кои ќе влијаат врз трошокот на користите.
- Се врши дисконтирање на тие користи со метод на кредитирање на проектираната единица, со цел да се добие сегашна вредност на обврската за дефинирани користи и трошокот на тековната услуга.
- Се утврдува објективната вредност на сите средства на планот.
- Се утврдува вкупниот износ на актуарски добивки и загуби и износот на оние актуарски добивки и загуби кои треба да се признаат.

¹³ Financial Accounting Standards Board (1997). Statement of Financial Accounting Standards No. 128. „Earnings Per Share“. February

- Кога се воведува некој план или се менува, се утврдува резултирачкиот трошок за мината услуга.
- Кога некој план е скратен или подмирен, се утврдува резултирачката добивка или загуба.

3. Останати долгорочни користи за вработените

Покрај горенаведените платени користи на вработените - плата, социјално и пензиско осигурување, додатоци на плата поради работа на празник, неделен одмор, смени, ноќна работа, платени користи поради боледување и мајчинство, платен годишен одмор според законските одредби во Р. Македонија, на вработените им следуваат и други како монетарни, така и немонетарни користи за вработените.

Во овој тип на категорија на користи се вклучени сите користи кои му следуваат на вработениот, а кои произлегуваат од различни причини, како:

- платени отсуства поради долг стаж или отсуство по определен број на години,
- јубилејни и други користи за вработените кои произлегуваат врз основа на долг стаж,
- користи поради долгорочна неспособност,
- учество во добивката и бонуси кои се плаќаат или во рок од дванаесет месеци или повеќе, по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга,
- одложен надомест кој се прима во рок од дванаесет месеци или повеќе по крајот на периодот во кој е заработен.

3.1 Признавање на останати долгорочни користи за вработените

Горенаведените останати долгорочни користи за вработените се признаваат како обврска и тоа износ во нето сума:

- сегашна вредност на обврската за дефинирани користи на крајот на известувачкиот период,
- минус објективна вредност на средствата на планот на крајот од известувачкиот период (доколку постојат), од кои треба директно да се подмират обврските.

За останатите долгорочни користи за вработените, ентитетот треба да ја признае нето сумата како расход или приход, од следните категории:

- трошок за тековна услуга,
- трошок за камата,
- очекуван поврат на секое средство на планот и на секое право на надоместок признаено како средство,
- актуарски добивки или загуби кои треба да бидат признаени веднаш,
- трошоци за минати услуги кои треба да бидат признаени веднаш,
- ефектот од какви било скратувања или подмирувања.

4. Отпремнини

Поради економско - финансиски проблеми често пати правните субјекти, за да излезат од економската криза, се принудени да извршат организациски промени, па една од повеќето мерки е намалување на бројот на вработените со отказ од деловни причини. Отказ од деловни причини или технолошки вишок е категорија која ги интересира правните субјекти кои се соочиле со економски и финансиски потешкотии во своето работење.

Технолошкиот вишок може да произлезе и како резултат на намалениот обем на работа на друштвото, губење на пазар, техничко-технолошки развој, кои водат до намалена потреба од работна сила.

МСС 19 користи за вработените дава толкување одделно за отпремнините, од причина што овој вид корист на вработените произлегува како обврска од прекинат работен однос, отколку од услугата која ја дава вработениот¹⁴.

Ентитетот може да го прекине работниот однос на вработениот или на група вработени пред датумот на пензионирање, во кој случај по основ на отпремнините признава обврска и расход.

Обврска или расход произлегува и при исплата на технолошки вишок, кога постои понуда дадена од ентитетот како поттик за доброволно заминување поради технолошки вишок.

Работниот однос ентитетот е решен да го прекине кога за тоа постои формален план за прекин на работниот однос и нема можност истиот да се повлече. Деталниот план треба да ги вклучи минимум следните елементи:

- Локација, работно место или функција и приближен број на вработени чии услуги треба да бидат прекинати;
- Користите кои произлегуваат за ентитетот поради престанок на работниот однос за секое работно место или функција;
- Време кога планот ќе биде спроведен. Времето според планот треба да биде почитувано и целосно спроведено, така што нема да овозможи материјални промени во планот.

Ентитетот може да е законски обврзан, според договорни клаузули или аранжмани со вработените или нивните претставници или поради некоја деловна практика, да дејствува правично според желбата да изврши плаќање односно корист за вработените, кога се прекинува вработувањето. Овој вид на плаќања се отпремнините и истите се типично еднократни, но може да вклучуваат и:

- зголемување на пензиските користи,

¹⁴ International Accounting Standard Board, 2009

- плата до крајот на периодот одреден за давање отказ, доколку вработениот не извршува понатамошни услуги кои му обезбедуваат економски користи на ентитетот.

Овој вид користи во некои земји се опишуваат како обештетување за прекин на вработување или награди за прекин на работниот однос.

4.1 Обелоденувања во врска со отпремнините

Кога постои неизвесност во врска со бројот на вработените кои ќе ја прифатат понудата за отпремнина, постои неизвесна обврска. Како што се бара според МСС 37- резервирања, неизвесни обврски и неизвесни средства, ентитетот обелоденува информации за неизвесната обврска, освен ако можноста за одлив заради подмирување е незначајна¹⁵.

Според МСС 1 - презентирање на финансиски извештаи, ентитетот ги обелоденува природата и износот на расходот поврзан со отпремнините, доколку тој е материјален. Отпремнината може да резултира во расход кој бара обелоденување заради усогласување со ова барање.

Исто така, како што бара МСС 24 – вложувања во придружени ентитети, ентитетот обелоденува информации за отпремнините за клучниот раководен персонал¹⁶.

¹⁵ International Accounting Standard Board, 2009

¹⁶ Оливера Ѓ. Т, Александар К, „Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување“, Универзитет Гоце Делчев Штип, 2013

Глава 4

Примена на МСС 19 во сметководствената евиденција на деловните ентитети во Република Македонија

1. Плата и придонеси од плата – концепт на бруто плата

Деловните субјекти во Р. Македонија имаат законска обврска за пресметка на надоместок за вработените, односно право на заработувачка – бруто плата, согласно со Законот за работни односи, соодветните колективни договори и договорите за вработување.

Надоместокот за услугата што ја дава вработениот на ентитетот по основ на Договорот за вработување мора секогаш да биде во парична форма¹⁷. При исплатата ентитетот мора да го почитува најнискиот износ определен со законските прописи во државата.

Платата на вработениот е составена од основна плата, дел од платата за работна успешност и додатоците, доколку со друг закон не е поинаку определено¹⁸.

Платата на вработениот за работа со полно работно време не може да биде пониска од минималната плата утврдена според закон и колективен договор.

Ентитетот може на вработениот да му исплати 13-та плата, доколку има финансиски можности да ја исплати.

Согласно работното место на вработениот, образованието и Договорот за вработување помеѓу работодавачот и вработениот, се определува основната плата.

¹⁷ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

¹⁸ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

Платата се пресметува и се исплатува за периоди кои не смеат да бидат подолги од еден месец и тоа најдоцна до 15 дена по изминувањето на исплатениот период.

Ако денот на исплаќање е неработен ден, платата се исплаќа најдоцна идниот прв работен ден. Работодавачот е должен да му издаде на работникот, при секое исплаќање на платата како и до 31 јануари на новата календарска година, писмена пресметка на плата, придонеси од плата и надоместоци на платата за платниот период, односно за изминатата година, од кои исто така се гледаат и пресметката и плаќањето на даноците и придонесите.

Трошоците во врска со исплатата на плата се на товар на работодавачот.

Работната успешност на вработениот се определува земајќи ги предвид домаќинскиот однос, квалитетот и обемот на вршењето на работата за која што вработениот склучил Договор за вработување.

Додатоците на основната плата се определуваат за посебни услови за работа, кои произлегуваат од распоред на работното време, и тоа:

- работа во смени - кај приватниот сектор 5% , во јавниот сектор 4%;
- ноќна работа - кај приватниот сектор 35%, во јавниот сектор 29%;
- работа во дежурство;
- продолжена (прекувремена) работа - 35% кај приватниот сектор, 29% кај јавниот сектор;
- работа во ден на неделен одмор - 50% кај приватниот сектор и 29 % во јавниот сектор;
- работа во празници определени со закон - 50% кај приватниот сектор и 42% кај јавниот сектор;
- додаток за работен стаж.

Основната плата на вработениот се зголемува по час за секој од погореспоменатите додатоци. За работа во денови на празници и неработни

денови утврдени со закон, работникот има право на надомест на плата што му припаѓа кога во тие денови не работи и плата за поминатите часови на работа зголемена за 50%. Додатоците меѓусебно не се исклучуваат. Правото на зголемен надомест по основ на работа во три смени, работникот го остварува само за ефективното поминато работно време во смени.

Основната плата на работникот се зголемува за 0,5 % за секоја година работен стаж, најмногу до 20%.

Работодавачот може да го задржи исплаќањето на платата само во законски определени случаи. Сите одредби на договорот за вработување кои определуваат други начини на задржување на исплатата, се ништовни.

Работодавачот не смее своите побарувања кон вработениот без негова писмена согласност да ги порамни со својата обврска за исплата на платата.

Вработениот не смее да даде согласност пред настанувањето на побарувањето на работодавачот.

Со Законот за минимална плата во Р. Македонија, се утврдува висината на минималната плата, како и други прашања кои се однесуваат на минималната плата. Минималната плата е најнискиот месечен износ на основна плата која работодавачот е должен да му ја исплати на работникот, за работа извршена за полно работно време и исполнет нормиран учинок.

Просечната бруто плата во Р. Македонија, според податоците на Државниот завод за статистика, за февруари 2016 година изнесува 32.074,00 денари, додека просечната нето плата за истиот месец изнесува 21.813,00 ден.¹⁹

Просечната плата се користи за утврдување на најниската и највисоката основица за пресметка на придонесите од задолжително социјално осигурување и тоа за пресметките за плата кои се однесуваат за месец јануари – декември (согласно чл. 15 и 16 од Законот за придонеси од задолжително социјално осигурување).

¹⁹ <http://www.stat.gov.mk/PrikaziSoopstenie.aspx?rbtxt=40>

Најниската основица за пресметка на придонесите за 2016 година изнесува 16.134,00 денари (50% од 32.268).

Највисоката основица за пресметка на придонесите за 2016 година за примањата од работен однос изнесува 387.216,00 денари (12 x 32.268).²⁰

Во прилог е даден краток преглед за износот на просечната бруто плата исплатена во Р. Македонија, за периодот 2009-2015 година:

Табела 2: Просечна бруто плата во денари во РМ, за период 2009-2015

<i>Година</i>	<i>Просечна плата во денари</i>
2015	31.644,00
2014	30.902,00
2013	30.595,00
2012	30.591,00
2011	30.349,00
2010	29.829,00
2009	27.507,00

Ентитетот е должен пресметката на плата да ја достави до Управата за јавни приходи во електронска форма, односно да изготви МПИН образец со задолжително користење на софтвер за месечна пресметка на плата, придонеси и персонален данок. Ентитетот кој има повеќе деловни единици

²⁰ <http://www.ujp.gov.mk/e/javnost/soopstenija/pogledni/547>

(подружници) доставува само еден образец МПИН, со податоци за вработените од сите деловни единици (подружници).

Вработените кои работат со скратено работно време, за времето поминато на работа имаат право на сразмерен дел од минималната плата. Минималната плата не се однесува за адвокати, нотари, извршители, вршители на земјоделска дејност и други трговски поединци и самостојни вршители на дејност, кои се обврзани на персонален данок на доход.

Основица за пресметка на персонален данок на доход согласно Законот за персонален данок на доход претставува остварената плата и надоместокот од плата од работниот однос и исплата за деловна успешност, намалена за придонесите и личното ослободување за месецот за кој се исплатува платата.

Персоналниот данок на доход во Република Македонија се пресметува по стапка од 10%.

Основица за пресметка на придонесите од задолжително социјално осигурување претставува износот на платата и надоместоците по основ на деловна успешност.

Ентитетот за целите на пресметка и уплата на придонесите е должен пресметката да ја врши месечно, поединечно за секој осигуреник, врз основа на основниците утврдени за секој месец и податоците за пресметана плата или дел од плата, надоместок на плата, односно друг паричен надоместок и придонеси и да ги достави до Управата за јавни приходи најдоцна до 10-ти во тековниот за претходниот месец, по електронски пат.

Рокот за уплата за придонеси е денот на исплатата на платата или дел од платата, надоместокот на плата или друг паричен надоместок. Рокот на доспевање за плаќање на придонесите е 15-ти од тековниот месец за претходниот месец.

Стапките по кои се врши пресметка на придонесите за социјално осигурување се:

- 18% за задолжително пензиско и инвалидско осигурување,
- 7,3% за задолжително здравствено осигурување,

- 0,5% стапка за дополнителен придонес за задолжително здравствено осигурување, за случај на повреда на работа и професионално осигурување,
- 1,2% за задолжителен придонес за осигурување во случај на невработеност.

Годишното лично ослободување е ослободувањето што го остварува обврзникот на персонален данок на доход при годишно пресметување на данокот на доход во годишната даночна пријава или во годишниот даночен биланс и кое во месечни износи го користат примателите на плата.

Износот на годишното лично ослободување го објавува министерот за финансии и истото пред почетокот на секоја година се валоризира со планираниот пораст на нето платите на вработените во Република Македонија.

Согласно чл.11 став 2 од Законот за персонален данок на доход, износот на лично ослободување за 2016 година на годишно ниво изнесува 88.284,00 денари, а на месечно ниво изнесува 7.357,00 денари.²¹

Доколку обврзникот остварува месечна плата во делови кај повеќе исплатувачи, даночното ослободување за периодот помал од месецот го утврдува со множење на бројот на деновите за кои се пресметува плата, со износот на олеснувањето поделено со бројот на работните денови во месецот. Вкупното лично ослободување што го искористил во месецот не може да биде поголемо од 7.357,00 денари²².

Во однос на погоре изложеното, во прилог се дадени неколку примери за пресметка и книжење на надоместок за вработените - плата, надоместоци од плата и придонеси од плата:

²¹ http://www.ujp.gov.mk/e/plakjanje/licno_osloboduvanje

²² http://www.ujp.gov.mk/e/plakjanje/licno_osloboduvanje

Пример 1:

Вработен за тековниот месец согласно редовноста на работа и договорот за вработување има минимална плата за исплата во износ од 9.590,00 денари – нето износ или 13.482,00 денари бруто плата.

Табела 3: Пресметка на плата

Пресметка на плата		
Р.бр.	Основ	Износ
1	Бруто плата	13.482,00
2	Придонес за пензиско и инвалидско осигурување (1x18%)	2.427,00
3	Придонес за здравствено осигурување (1x7,3%)	984,00
4	Придонес за вработување (1x1,2%)	162,00
5	Придонес за дополнително здравство (1x0,5%)	67,00
6	Вкупно придонеси (2+3+4+5)	3.640,00
7	Намалување на бруто плата (1-6)	9.842,00
8	Лично ослободување за 2015 година	7.320,00
9	Основица за персонален данок (7-8)	2.522,00
10	Персонален данок (9x10%)	252,00
11	Нето плата (1-6-10)	9.590,00

Забелешка: Доплата за придонеси (4.272,00 -3.640,00 = 632,00).

Книжењето на пресметката во сметководствената евиденција на ентитетот би изгледало вака:

420 плата и надоместоци од плата 13.482,00

2430 обврски за бруто плати 13.482,00

(вкалкулирани бруто плати)

2430 обврски за нето плати 13.482,00

2430 обврски за нето плати 9.590,00

235 обврски за персонален данок од плата 252,00

2347 обврски за придонеси на плата 3.640,00

(пресметана плата, даноци и придонеси)

2430 обврски за нето плати 9.590,00

235 обврски за персонален данок од плата 252,00

2347 обврски за придонеси на плата 3.640,00

1000 жиро-сметка 13.482,00

(исплатена бруто плата)

Пример 2:

Пресметка на минимална плата за:

- производство на текстил

- производство на облека

- производство на кожа и слични производи од кожа која за 2015 година изнесува 8.050,00 денари во нето износ или 11.138,00 денари во бруто износ.

Табела 5: Пресметка на плата

Пресметка на плата		
Р.бр.	Оснoв	Износ
1	Бруто плата	11.138,00
2	Придонес за пензиско и инвалидско осигурување (1x18%)	2.005,00
3	Придонес за здравствено осигурување (1x7,3%)	813
4	Придонес за вработување (1x1,2%)	134
5	Придонес за дополнително здравство (1x0,5%)	56
6	Вкупно придонеси (2+3+4+5)	3.007,00
7	Намалување на бруто плата (1-6)	8.131,00
8	Лично ослободување за 2015 година	7.320,00
9	Основица за персонален данок (7-8)	811
10	Персонален данок (9x10%)	81
11	Нето плата (1-6-10)	8.050,00

Забелешка: доплата за придонеси (4.272,00 -3.007,00 = 1.265,00)

2. Платени годишни одмори

Во делот на краткорочните користи за вработените, согласно МСС 19, на вработените им следува и платен годишен одмор. Платените користи за вработените по основ на годишен одмор можат да бидат минимум 20 работни дена и максимум 26 работни дена. Повозрасен работник или работник со телесно оштетување има право на дополнителни три работни дена.

Државните празници, саботи, недели, слободни денови, отсуства поради боледувања, како и други случаи на оправдано отсуство од работа, не се пресметуваат во деновите на годишен одмор.

Исто така на вработените им следува и платен одмор поради лични и семејни околности до 7 работни денови во текот на годината и тоа поради различни околности (склучување на брак, раѓање на деца и сл.).

Како ден на годишен одмор се смета секој работен ден кој според распоредот на работното време кај работодавачот за конкретниот работник е предвиден како работен ден. За годишниот одмор и користите кои произлегуваат од него вработениот добива решение за годишен одмор, според кое решение се врши и пресметка на платени користи поради годишен одмор²³.

Правото на надомест при користење на годишен одмор се стекнува кога вработениот ќе оствари непрекината работа од најмалку шест месеци кај ист работодавач. Ова право на платено отсуство поради годишен одмор според МСС-19 користи за вработените се вбројува во акумулирано право, со оглед на тоа што истото може да се користи во календарската година во која вработениот се стекнал со право за годишен одмор до крајот на календарската година или во наредната година до 30 јуни.

²³ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

3. Платени отсуства поради боледување

Како што предвидува и МСС 19 - користи за вработените и во Р. Македонија согласно со Законот за здравствено осигурување на вработените им се обезбедени платени отсуства поради привремена спреченост за работа (боледувања).

Платените отсуства поради боледување ги покрива или работодавачот или Фондот за здравствено осигурување, кој обезбедува здравствени услуги (немонетарни користи за вработените) и парични надоместоци (монетарни користи за вработените) и кој работи врз начелата на солидарност, сеопфатност, еднаквост и ефективно користење на средствата.

За време на периодот на боледување на вработените им следува паричен надоместок - плата за време на привремената спреченост за работа - боледување.

Причините за спреченост на работа на вработените можат да бидат различни, односно вработените користат платени отсуства во следните случаи:

- привремена спреченост за работа поради болест или повреда,
- отсуство од работа поради бременост, раѓање и мајчинство.

Користа за вработените поради боледување припаѓа од првиот ден на спреченост за работа и трае цело време додека трае спреченоста за работа, а се однесува за деновите за кои се остварува надоместок на име плата.

Висината на надоместокот на плата што ја исплатува Фондот за време на привремена спреченост за работа не може да биде повисока од 4 (четири) просечни плати исплатени во Републиката во претходната година.

Највисокиот износ на надоместокот на плата за време на привремена спреченост за работа за 2016 година што може да го исплати Фондот за здравствено осигурување, изнесува $21.813,00 \times 4 = 87.252,00$ денари.

Исплатата на користите за вработените на име платени користи поради боледување од страна на работодавачите во приватниот и јавниот сектор се врши на следниот начин:

➤ *Начин на исплата на користи за вработените – плата за време на боледување во приватниот сектор:*

- до 15 работни дена работодавачот врши пресметка и исплата на користа за вработениот, и тоа 70% од основицата утврдена со закон;
- над 15 дена почнувајќи од првиот ден на боледување за сите денови - 90% од основицата, односно за првите 30 дена спреченост за работа го утврдува и исплатува работодавачот од своите средства;
- надомест на плата во случај утврден со Закон кога боледувањето над 30 дена го плаќа работодавачот - 90 % од основицата.

➤ *Начин на исплата на користи за вработените – плата за време на боледување во јавниот сектор:*

- до 7 работни дена јавниот сектор како работодавач врши пресметка и исплата на корист за вработените – плата и тоа 70% од основицата утврдена со закон;
- до 15 работни дена јавниот сектор како работодавач врши пресметка и исплата на корист за вработените – плата и тоа 80% од основицата утврдена со закон;
- од 15 до 21 работен ден јавниот сектор како работодавач врши пресметка и исплата на корист за вработените – плата и тоа 90% од основицата утврдена со закон;
- за сите професионални заболувања и повреди од работа, давање крв и боледување се исплатува корист на вработените 100% од основицата.

Исплатата на надоместокот ја врши Фондот за отсуства на вработените над 30 дена. По исклучок од ова, надоместокот на плата се исплатува од Фондот од првиот ден на привремена спреченост за работа во случај на: нега

на болно дете до тригодишна возраст, доброволно давање крв, ткиво, орган или отсуство од работа поради бременост, раѓање и мајчинство, од средствата на буџетот на Р. Македонија.

За работникот кој прима надоместок на плата за време на привремена спреченост за работа, обврзник за пресметка и уплата на придонеси е работодавачот или Фондот за здравствено осигурување.

Според Законот за персонален данок на доход користите од плата од работен однос во кои спаѓаат и користи поради боледување, претставуваат лично примање кое се оданочува со персонален данок на доход од 10%. Основица за пресметка на персонален данок на доход е бруто износот на надоместокот на плата²⁴. Во случај кога работникот остварил во истиот месец корист на име плата и корист поради платено отсуство - боледување, месечното лично ослободување се дели според бројот на работни денови/часови на дел кој се однесува на ефективни часови за работа.

Основица за пресметка на придонеси претставува надоместокот на плата за време на привремена спреченост за работа, поради болест, повреда и отсуство од работа, бременост, мајчинство или раѓање.

Според погореизнесеното, основицата за пресметување на придонеси за надоместокот на плата за боледување е самиот надоместок кој го добива вработениот и кој може да изнесува 70% или 90%.

Во прилог се дадени неколку практични примери од секојдневното книговодствено евидентирање и пресметка на плати за време на боледување од страна на работодавецот.

²⁴ Закон за персонален данок на доход Сл. весник на РМ 80/93, 187,13,13/14

Пример:

Вработениот во месец март бил на боледување во период од 15.3. до 21.3.2015 година.

Пресметка:

Во месец март 2015 година има:

31 календарски ден

22 работни дена, од кои работникот:

- на работа бил од 1 до 14 или 14 календарски денови - 10 работни денови
- на боледување бил од 15 до 21 или 7 календарски денови - 5 работни денови
- на работа бил од 22 до 31 или 10 календарски денови - 7 работни денови

Оттука произлегува следново:

1. Вкупно работни часови за месец март 2015

$(22 \text{ дена} \times 8 \text{ часа}) = 176 \text{ часа}$

2. Часови на ефективна работа

$(17 \text{ работни дена} \times 8 \text{ часа}) = 136 \text{ часа}$

3. Часови на боледување

$(5 \text{ раб. дена} \times 8 \text{ часа}) = 40 \text{ часа}$

Во следната табела е дадена просечната бруто плата на вработениот за последните 12 месеци пред настанување на боледувањето, за период март 2014 - февруари 2015 година, неопходна за пресметките:

Табела 7: Работни часови, денови и бруто плата за период март 2014 – февруари 2015

Р.бр.	Месец	Предвидени раб. часови	Работни денови	Бруто плата
1	Март 2014	168	21	14.500,00
2	Април 2014	176	22	14.500,00
3	Мај 2014	176	22	14.500,00
4	Јуни 2014	168	21	14.500,00
5	Јули 2014	184	23	14.500,00
6	Август 2014	168	21	14.500,00
7	Септември 2014	176	22	14.500,00
8	Октомври 2014	184	23	15.000,00
9	Ноември 2014	160	20	15.000,00
10	Декември 2014	184	23	15.000,00
11	Јануари 2015	176	22	15.000,00
12	Февруари 2015	160	20	

				15.000,00
	Вкупно	2080	260	176.500,00

Согласно погоредадените податоци, потребни се следниве видови на пресметки:

1. Пресметка на плата кога работникот е на боледување 5 работни дена (40 часа), со напомена дека боледувањето траело 7 дена, од кои 5 работни дена истото се исплатува во висина од 70% од основицата.

- Бруто плата за 12 месеци 176.500 ден.
- Остварени работни часови за претходните 12 месеци 2.080 часа
- Бруто плата по час (176.500 : 2.080) 85 ден.
- Можен број на часови за март 2015 176 часа
- Часови на боледување (5 раб. дена x 8 ч.) 40 часа
- Часови на ефективна работа
(17 раб. дена x 8 часа) 136 часа
- Основица за пресметка на боледување
за 40 часа (85 ден x 40) 3.400 ден.
- **Бруто надомест за боледување за 40 часа**
(3.400 x 70%) 2.380 ден.

Табела 8: Рекапитулар за бруто плата за денови на боледување:

Р.бр.	Основ	Износ
-------	-------	-------

1	Бруто плата	2.380,00
2	Придонес за пензиско и инвалидско осигурување (1x18%)	428,00
3	Придонес за здравствено осигурување (1x7,3%)	174,00
4	Придонес за вработување (1x1,2%)	29,00
5	Придонес за дополнително здравство (1x0,5%)	12,00
6	Вкупно придонеси (2+3+4+5)	643,00
7	Намалување на бруто плата (1-6)	1.737,00
8	Лично ослободување за 2015 година (7.320:176x40)	1.664,00
9	Основица за персонален данок (7-8)	73,00
10	Персонален данок (9x10%)	7,00
11	Нето плата (1-6-10)	1.730,00

2. Пресметка на плата за 17 работни дена (136 часа ефективна работа)

- Можен број на часови за март 2015 176
- Ефективни обработени часови 136
- Просечна исплатена бруто плата за 2015 31.644
- Најниска основица за придонеси за март 2015
(50% од 31.644) 15.822
- Најниска основица за придонеси за ефективни раб.
часови за март /2015 (15.822:176x136) 12.226
- Плата за март 2015 на работникот доколку не

бил на боледување

14.000

- Бруто плата за 136 часа ефективна работа

(14.000 : 176 ч. x 136)

10.818

Табела 9: Рекапитулар на бруто плата за деновите на ефективна работа

Р.бр.	Основ	Износ
1	Бруто плата	10818
2	Придонес за пензиско и инвалидско осигурување (1x18%)	1947
3	Придонес за здравствено осигурување (1x7,3%)	790
4	Придонес за вработување (1x1,2%)	130
5	Придонес за дополнително здравство (1x0,5%)	54
6	Вкупно придонеси (2+3+4+5)	2921
7	Намалување на бруто плата (1-6)	7897
8	Лично ослободување за 2015 година (7.320:176x136)	5656
9	Основица за персонален данок (7-8)	2241
10	Персонален данок (9x10%)	224
11	Нето плата (1-6-10)	7673

3. Пресметка на придонеси со доплата

Со оглед дека надоместокот за ефективна работа изнесува 10.818,00 денари и е понизок од најниската основица за придонеси која изнесува 12.226,00 денари, треба да се изврши доплата на придонеси, на основица во висина од 1.408,00 денари ($12.226,00 - 10.818,00 = 1.408$).

1. Разлика за доплата	1.408,00
2. Придонеси ПИО (1x18%)	253,00
3. Придонеси за здравство (1x7,3%)	103,00
4. Придонеси за вработување (1x1,2%)	17,00
5. Придонес за доп. здравство (1x0,5%)	7,00
6. Вкупно придонеси за доплата (2+3+4+5)	380,00

Табела 10: Пресметка на придонеси

Р.бр.	Опис	Надомест за ефективна работа	Надомест за боледување	Вкупно
1	Бруто плата	10.818,00	2.380,00	13.198,00
2	ПИО	1.947,00	428,00	2.375,00
3	Доплата ПИО	253,00	/	253,00
4	Здравствено осигурување	790,00	174,00	964,00

5	Доплата за здравство	103,00	/	103,00
6	Вработување	130,00	28,00	158,00
7	Доплата за вработување	17,00	/	17,00
8	Дополнително здравство	54,00	12,00	66,00
9	Доплата за дополнително здравство	7,00	/	7,00
10	Вкупни придонеси	3.301,00	642,00	3.943,00
11	Персонален данок	224,00	7,00	231,00
12	Нето плата	7.293,00	1.731,00	9.024,00

Во продолжение е илустриран начинот на книговодствено евидентирање на користите за вработените за време на работа и за време на користење на платено отсуство боледување, врз основа на пресметките во примерот:

421/1-плата и надоместоци од плата - бруто	10.818,00
421/2-бруто плата - боледување	2.380,00
240-обврски за плата и надоместоци за плата	13.198,00
(Пресметани бруто плати и боледувања)	
240-обврски за плата и надоместоци за плата	13.198,00
241/1-обврски за плата ефективна работа	10.818,00
240/2-обврски за плата - боледување	2.380,00
(Обврски за бруто ефективна плата и боледување)	

2401-обврски за плата ефективна работа	13.198,00
243- обврски за ефективна нето плата	9.024,00
2340-обврска за персонален данок	231,00
2346-обврска за придонеси	3.943,00

(Месечна пресметка за плати за март 2015)

2403-обврска за бруто плата боледување	2.380,00
2401-обврска за нето плата боледување	1.731,00
2340-обврска за персонален данок	7,00
2346-обврска за придонеси	642,00

(Месечна пресметка за плати за март 2015)

2401-нето плата - ефективна работа	7.293,00
2401-нето плата - боледување	1.731,00
2340-персонален данок ефективна работа	224,00
2340-персонален данок боледување	7,00
2346-придонеси од плати ефективна работа	3.301,00
2346-придонеси од плати боледување	642,00
1000 жиро-сметка	13.198,00

(Исплатено по извод)

4. Право на пензија на вработените во Република Македонија

Во Р. Македонија правото на надоместок по престанок на работниот однос поради исполнување на услови за пензија, вработените може да го остварат преку Фондот за пензиско осигурување на Р. Македонија и приватни задолжителни и доброволни пензиски фондови.

Во 2002 година во пензискиот систем на Р. Македонија се спроведе реформа, со цел да се обезбеди материјална и социјална сигурност за сегашните и идните пензионери на долг рок. Ваков тип на реформа беше неопходен во пензиското осигурување, од причина што стариот - едностолбен систем во државата, организиран според принципот на „генерациска солидарност“ наиде на сериозни проблеми во своето функционирање и се наметна прашањето дали ќе може да опстои на начин на кој опстојуваше.

Поради целокупните социо-економски случувања во периодот од почеток на транзицијата, а и подоцна, во Република Македонија се случија големи промени во стопанството, на кои не остана имун ниту пензискиот систем. Бројот на активни осигуреници во голема мера се намали, животниот век на човекот е сè подолг и сè уште се продолжува, а бројот на пензионери кои користат пензија се зголеми. Од причина што соодносот помеѓу осигурениците и пензионерите се намали, принципот на тековно финансирање (сегашни осигуреници плаќаат за сегашни пензионери) почна да се соочува со сериозни проблеми.

Поради сето ова, по примерот на другите земји кои веќе воведоа реформи во пензиското осигурување, а со цел да се надминат овие состојби, Република Македонија изврши реформа на пензискиот систем, т.е. воспостави повеќестолбен систем во пензиското осигурување.

Со воведување на капитално финансираното пензиско осигурување, кое радикално се разликува од постојното тековно финансирано осигурување, се очекува избалансираност на приходите и расходите на Фондот на ПИОМ на долг рок и обезбедување сигурност и заштита за сегашните и идни пензионери.

Вработеното лице има право на надомест при исполнување на условите за остварување надомест на вработени по пензионирање. За да го оствари

правото од пензиско и инвалидско осигурување, вработениот треба да поведе постапка односно да поднесе барање за остварување на право на старосна пензија, заедно со придружна документација.

Барањата се поднесуваат до подрачната единица на стручната служба на Фондот на ПИОМ, на чие подрачје осигуреникот бил последен пат осигурен.

Документација преку која вработените го докажуваат работниот стаж при старосна пензија се работна книшка и докази за пензискиот стаж што не е запишан во работната книшка (решенија, уверенија, потврди и др.), извод од матичната книга на родените со впишан единствен матичен број, или лична карта на увид и решение за престанок на работниот однос, односно престанок на осигурувањето (образец М2).

При остварувањето на правото за остварување на надомест за вработените на име инвалидска пензија, покрај работната книшка потребно е да се докаже дека се исполнети условите за добивање инвалидска пензија преку медицинска документација или пријава за повреда на работа (ако осигуреникот е повреден на работа).

Покрај наведените докази, со барањето за признавање на право од пензиското и инвалидското осигурување може да бидат приложени и други докази заради утврдување на фактите во врска со остварувањето на правата (решенија за користење на некои права од пензиско и инвалидско осигурување, пресуди за доделена издршка, уверенија-потврди за заснован работен однос или вршење на дејност и др.)

Вработените во Р. Македонија стекнуваат право на платено отсуство – старосна пензија кога ќе наполнат 64 години живот за мажи, односно 62 години живот за жени и најмалку да имаат остварени 15 години пензиски стаж. Основицата на овој вид корист за вработените ја утврдува Фондот за пензиско осигурување на Р. Македонија, врз основа на месечниот просек на плати што осигуреникот го остварил за време на вкупното траење на осигурувањето, а најрано од 1 јануари 1970 година²⁵.

²⁵ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

Во случај кога вработениот во својот животен работен век има период кога бил невработен, односно не бил во работен однос, но примал паричен надоместок, овој надоместок влегува во пензиската основица и покрај месечниот просек на плати се зема и надоместокот во случај на невработеност.

Година на осигурување при утврдување на пензиската основица се зема календарската година во која осигуреникот остварил плата, односно надоместок за плата за најмалку шест месеци стаж. Сите надоместоци на плата остварени во годината во која вработениот остварува право на старосна пензија не се земаат за утврдување на пензиската основица.

Во пензиската основица се вклучени платите, паричните надоместоци, односно основиците на осигурување што вработениот ги остварил или просечни месечни плати кои вработениот ги остварувал со полно работно време. Во случаите на привремена спреченост на работа, повреда, болест или платено отсуство поради бременост, мајчинство, за утврдување на пензиската основа се зема надоместокот на плата и се валоризира со коефициент со кој се валоризираат платите за таа година.

Платите од поранешните години кои влегуваат во пензиската основа се валоризираат со коефициент пресметан врз основа на движењето на платите на сите вработени во Р. Македонија. Овој коефициент за валоризација го објавува Фондот.

Вработените во Р. Македонија покрај старосна пензија имаат право и на пензија при случај на инвалидност и семејна пензија.

4.1 Задолжителни и доброволни пензиски фондови во Р. Македонија

Во Р. Македонија работодавачите ги осигуруваат вработените во Фондот за пензиско и инвалидско осигурување, каде секој месец со исплатата на плата се уплаќаат и користи на вработените - придонеси за пензиско осигурување.

Во јули 2002 година во Р. Македонија се основаа и почнаа да работат

два приватни задолжителни пензиски фондови и тоа КБ Прв отворен задолжителен пензиски фонд и НЛБ Пензиски фонд Скопје, под контрола и супервизија од страна на Агенција за супервизија на капитално финансирано пензиско осигурување - МАПАС.

Задолжителен пензиски фонд е отворен инвестиционен фонд и го сочинуваат придонесите и средствата на членовите, средствата на пензионирани членови и приносите од инвестираните придонеси и средства, намалени за надоместоците што се наплатуваат од задолжителниот пензиски фонд. Сопственици на задолжителните пензиски фондови се неговите членови и пензионирани членови²⁶.

Одобрение за управување со задолжителните пензиски фондови издава Агенцијата за супервизија на капиталното финансирано пензиско осигурување.

Членови на задолжителните пензиски фондови се осигурениците - вработените кои задолжително се опфатени со задолжително капитално финансирано пензиско осигурување и вработените кои по сопствен избор ќе се вклучат во задолжителното капитално финансирано пензиско осигурување, согласно со Законот за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување и Законот за пензиско и инвалидско осигурување и на задолжителните пензиски фондови му пристапуваат преку склучување на договор за членство.

Средствата на задолжителните пензиски фондови се доверуваат на чување на чувар на имот, согласно со закон.

Чуварот на имотот на Прв задолжителен пензиски фонд ги врши следните работи:

а) ги чува безбедно хартиите од вредност кои претставуваат средства на задолжителен пензиски фонд;

б) хартиите од вредност кои претставуваат средства на задолжителниот пензиски фонд како електронски записи ги води на посебна сметка во Централниот депозитар за хартии од вредност;

²⁶ Законот за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување (Сл. весник број 29/2002)

в) ги чува документите за порамнување во врска со уплатата на парични средства на банкарската сметка на задолжителен пензиски фонд и исплатата на парични средства од банкарската сметка на задолжителниот пензиски фонд;

г) работи како посредник за порамнување, продава или купува хартии од вредност врз основа на налози од друштвото и ги собира и наплаќа приходите од дивиденди, камати и сите други приходи кои произлегуваат од вложувањата на средствата на задолжителниот пензиски фонд;

д) осигурува дека договорите во врска со инвестиционото стекнување и пренесување на средствата на Прв задолжителен пензиски фонд се во согласност со закон, со статутот на Прв задолжителен пензиски фонд и со налозите за трансакциите на Друштвото за управување и дека тие налози се во согласност со закон;

ѓ) врши пресметка на нето средствата и на сметководствената единица на задолжителниот пензиски фонд, ги проверува и потврдува пресметките кои ги извршило Друштвото за управување и е одговорен за точноста на пресметките;

е) врши проверка на усогласеноста на портфолиото на задолжителниот пензиски фонд со инвестиционите ограничувања согласно со Законот за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување и подзаконските акти;

ж) соработува и врши надзор на суб-чуварот на имот;

з) пресметува и уплаќа даноци поврзани со инвестициите и доставува барање за поврат и ослободување од данок;

Придонесите за задолжителното капитално финансирано пензиско осигурување се собираат во единствена постапка на собирање на придонесите за пензиско и инвалидско осигурување согласно Законот за пензиско и инвалидско осигурување.

Уплатата на придонесите за пензиско и инвалидско осигурување се врши согласно Законот за придонеси од задолжително социјално осигурување.

Фондот за пензиско и инвалидско осигурување на Македонија има обврска да ги пренесе уплатените придонеси на членовите на задолжителните пензиски фондови, веднаш, а најдоцна во рок од 5 работни дена од приемот на придонесите на сметките на задолжителните пензиски фондови кај чуварот на имотот²⁷. Средствата за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување, остварени по основ на ненавремено и нецелосно плаќање на придонеси, се пренесуваат на индивидуалната сметка на членот на задолжителниот пензиски фонд.

Друштвото за управување ги распоредува уплатените придонеси на индивидуална сметка која гласи на име на секој член на задолжителен пензиски фонд. Уплатените придонеси за осигурениците распоредени од страна на Агенцијата, кои не потпишале договор за членство, Друштвото за управување ги распределува на индивидуалната потсметка на осигуреникот.

За евиденција на индивидуалните сметки и потсметки Друштвото за управување користи сметководствени единици. Претворањето на средствата од придонесите во сметководствени единици Друштвото за управување го врши на датуми пропишани од Агенцијата, врз основа на вредноста на сметководствената единица на тој датум. Друштвото за управување ја определува вредноста на сметководствената единица согласно закон и другите прописи од областа на капиталното финансирано пензиско осигурување.

Придонесите, пренесените средства и сите приноси од нивното инвестирање се распоредуваат на индивидуалните сметки кои гласат на име на членовите на пензиските фондови. Оваа евиденција на индивидуалните сметки во пензиските фондови ја води секое друштво кое управува со пензиски фонд. За евиденцијата на индивидуалните сметки и средства на пензиските фондови се користат сметководствени единици. Една сметководствена единица претставува пропорционален дел во вкупните нето средства на тој пензиски фонд. Оттука и согласно Законот за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување (Сл. весник број 29/2002) чл. 82 вредноста на вкупниот број сметководствени единици на пензискиот фонд секогаш е

²⁷ Закон за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување (Сл. весник број 29/2002)

еднаква на вкупната вредност на нето средствата на тој фонд, која пак е утврдена врз основа на пазарна вредност на секое поединечно средство. Вредноста на нето средствата на пензискиот фонд се утврдува со намалување на обврските на пензискиот фонд, освен обврските кон членовите на пензискиот фонд, од вредноста на средствата на пензискиот фонд. Средствата можат да се претворат и во делови од сметководствената евиденција, а вредноста на средствата од индивидуалната сметка на членот на пензискиот фонд исто така, може да се изрази во дел од сметководствената единица.

Друштвото за управување води целосна и ажурна евиденција за индивидуалната сметка за секој член и на пензиониран член на задолжителниот пензиски фонд, за уплатените придонеси, односно исплатени и пренесени средства, бројот на сметководствените единици на сметката и вредноста на сметката како и други податоци утврдени со закон.

Средствата на задолжителните пензиски фондови се целосно одвоени од средствата на Друштвото за управување и не можат да бидат предмет на побарување ниту врз нив може да биде спроведено извршување од страна или за сметка на доверител. Друштвото за управување ја доверува одговорноста за чување на средствата на задолжителен пензиски фонд кај чувар на имот за што со него склучува посебен договор.

Средствата на задолжителен пензиски фонд се инвестираат согласно закон и други прописи од областа на капиталното финансирано пензиско осигурување и со инвестиционата стратегија и инвестиционата тактика донесени од управниот одбор на Друштвото за управување, а потврдени од надзорниот одбор.

Тргувањето со хартии од вредност на задолжителен пензиски фонд од страна на Друштвото за управување се врши на регулирани секундарни пазари на капитал, на пазари преку шалтер и на примарни пазари за инструменти кои ги исполнуваат условите од законот и прописите донесени од страна на Агенцијата.

Инвестирањето на средствата на задолжителните пензиски фондови, Друштвото за управување ќе го врши со цел остварување највисок принос единствено во корист на членовите и пензионираниите членови на задолжителниот пензиски фонд и преку диверзификација и финансиска анализа да се минимизира ризикот од загуби.

Заради заштита на интересите на членовите и пензионираниите членови на задолжителните пензиски фондови и избегнување на конфликти на интереси, средствата на задолжителните пензиски фондови нема да се инвестираат во хартии од вредност издадени од акционерот на Друштвото за управување, чувар на имотот и поврзаните лица определени во Законот за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување.

Кога член на Пензиски фонд ќе стекне право на старосна пензија според Законот за пензиско и инвалидско осигурување, целиот износ на акумулираните средства на неговата сметка ќе се искористи, со право на личен избор на членот, за:

- а) Програмирани повлекувања обезбедени од друштвото кое управува со задолжителниот пензиски фонд со кое членот ќе склучи договор за програмирани повлекувања;
- б) Привремени програмирани повлекувања во комбинација со доживотен одложен ануитет;
- в) Купување на доживотен непосреден ануитет кој се исплатува од друштвото за осигурување овластено за оваа цел.

Модалитетите под б) и в) ќе се применуваат откако ќе биде издадена првата дозвола за вршење на работа на осигурување во класата на ануитети и исплата на ануитети за корисниците на пензија.

Постапката за остварување право на пензија од вториот столб започнува со поднесување на барање на членот на пензискиот фонд за остварување право на старосна пензија до Фондот на пензиското и инвалидското осигурување на Македонија. По спроведената постапка Фондот на ПИОМ доставува копија од донесеното решение со кое се признава или не се

признава право на старосна пензија до пензиското друштво кое управува со пензискиот фонд каде што членува подносителот на барањето.

5. Останати неспомнати користи за вработените

5.1 К-15 надомест и јубилејни награди

Обврската за пресметување и плаќање на регрес за годишен одмор (К-15) до 31.12.2013 година не беше пропишана во Р. Македонија. Од 1.1.2014 година само правните лица од приватниот сектор се обврзани задолжително да го пресметуваат и исплатуваат овој вид на корист за вработените.

Регрес за годишен одмор К-15 се исплатува во висина од најмалку 40% од основицата, под услов работникот да работел најмалку 6 месеци во календарската година кај ист работодавач²⁸. Минималниот износ за исплата на регрес за годишен одмор во 2015 година изнесува $21.813,00 \times 40\% = 8.725,00$ денари нето износ. При исплатата на регрес за годишен одмор се пресметува и плаќа персонален данок на доход по стапка од 11,11%. Даночно признат расход во даночниот биланс, според Законот за данок на добивка чл.11 став 2 алинеја 6, за признат расход во даночниот биланс се смета износот на исплатениот регрес за годишен одмор во висина од 40% од просечната месечна бруто плата по работник во РМ, објавена до денот на исплатата.

Јубилејна награда на вработените може да биде монетарна или немонетарна корист во зависност од одлуката на работодавачот дали ќе се исплатува истата. Јубилејната награда најчесто се исплатува за најмалку 10 години поминати кај ист работодавач, во висина на основицата (нето платата). Овој износ подлежи на персонален данок на доход.

²⁸ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

Јубилејната награда исто така може да биде исплатена и во вид на некоја немонетарна корист, на пример луксузен подарок како часовник, патување или некои субвенционирани добра и сл.

Вработениот добива користи поврзани со работата и за следниве видови основи:

- службени патувања,
- теренски додаток,
- користење на приватен автомобил за службени патувања,
- одвоен живот од семејството,
- превоз од и до работно место,
- исхрана за време на работа најмногу до 20% од просечната нето плата по работник исплатена во претходната година.

5.2 Надомест за одвоен живот

Во случаи кога работникот има семејство за издржување, а заснова работен однос по потреба на служба во друг град надвор од неговото живеалиште, се стекнува со надомест за одвоен живот. Услов за исплата на овој надоместок е работникот да ја извршува работата во друг град, на еден или повеќе месеци. Надоместокот го исплатува работодавачот и висината за надоместок за одвоен живот за вработени во приватниот сектор се исплатува во износ од 60% од основицата која претставува просечна месечна нето плата по работник во претходните три месеци²⁹. Ова право се користи во целост само во случај кога нема организирано сместување, исхрана и други услуги. Доколку е организиран еден од условите, надоместокот се намалува за износот на трошокот по тој основ. Вработениот нема право на надомест за одвоен живот за деновите на боледување, годишен одмор, платено и неплатено отсуство.

²⁹ Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15

Надоместоците за одвоен живот од семејството и теренски додаток меѓусебно се исклучуваат.

Висината на надоместок во јавниот сектор изнесува 30% од просечната месечна нето плата исплатена во Р. Македонија во претходните три месеци. Надоместокот за вработените во јавниот сектор не им припаѓа доколку местото на живеење е оддалечено помалку од 100 километри од местото на работа.

Во прилог следува пример за пресметка на надоместок за одвоен живот:

Пример:

На вработен за времето поминато на работа надвор од местото на извршување и седиштето на фирмата му се исплатува на име одвоен живот за месец октомври 2015 година износ во висина од 13.153,00 денари.

Книжење

44102- надоместоци на трошоци на вработени 13.153,00

2414-обврски за надоместоци на вработени 13.153,00

(Утврдување на обврски за одвоен живот)

2414- обврски за надоместоци на вработени 13.153,00

1000 жиро-сметка 13.153,00

(Исплати за одвоен живот преку трансакциска сметка)

5.3 Надомест за работа на терен

Доколку работникот изведува работи кои се надвор од местото на вработување и истите се во траење подолго од 15 дена непрекинато, во тој случај на работникот може да му се исплати надомест за работа на терен. Причината поради која произлегува овој вид корист за вработените е фактот дека вработениот се изложува на поголеми трошоци ако се упати да работи на места кои се надвор од седиштето на работодавачот.

Во надоместокот за работа на терен се опфатени трошоците за сместување и исхрана и трошоците за превоз на работникот од местото на вработување до местото на извршување на работите.

Висината на теренскиот додаток е различна и зависи од дејноста на друштвото, и е определена согласно одредбите на гранските колективни договори. Доколку исплатата на овој надоместок е во висина на предвидениот износ согласно колективните договори за приватниот сектор и прописите за органите на државната управа, на тој износ не се пресметува и плаќа персонален данок на доход и истиот износ претставува даночно признат расход во даночниот биланс³⁰.

Друштвата најчесто исплатуваат теренски додаток кога нивните активности се надвор од седиштето на друштвото или неговите деловни единици, на пример при изградба на градежни објекти, ископи, инсталирање и поправка на постројки, воведување на технолошко-компјутерски системи и сл.

Во прилог следува пример за пресметка на надоместок за работа на терен:

Пример:

Друштво од областа на градежништвото, индустрија на градежни материјали и проектирање на Р. Македонија испратило двајца работници на терен, со обезбедено сместување, исхрана и превоз за 12 дена.

Согласно Колективниот договор за градежништво, индустрија на градежни материјали и проектирање во Р. Македонија, теренскиот додаток е утврден во висина од 10% на дневницата и изнесува:

$$1.757,00 \times 10\% = 175,00 \text{ денари}$$

$$175,00 \text{ денари} \times 12 \text{ дена} = 2.100,00 \text{ денари по работник}$$

³⁰ Закон за персонален данок на доход Сл. весник на РМ 80/93, 187,13,13/14

Ноќевање е обезбедено во приватно сместување и изнесува:

$300,00 \times 12 \text{ ден} \times 2 \text{ работника} = 7.200,00 \text{ денари}$

Книжење:

44101 - надоместоци на трошоци на вработени 4.200,00

1021 - благајна 4.200,00

(Пресметка за теренски додаток)

Доколку не е обезбедено сместување и исхрана, во колективниот договор е уредено дека висината на теренскиот додаток е во износ на дневницата за службени патувања.

Пример:

Друштвото испратило 3 вработени на терен, без обезбедување сместување и исхрана, висината на теренскиот додаток согласно КД ќе изнесува:

дневница за службени патувања за октомври 2015 1.754,00 денари

висина на теренски додаток 1.754,00 денари

исплатен аванс 63.144,00 денари

$1.754 \text{ денари} \times 12 \text{ дена} = 21.048,00 \text{ денари}$

$21.048,00 \times 3 \text{ вработени} = 63.144,00 \text{ денари}$

Книжење:

1439 - побарувања од вработени за аконтации 63.144,00

102 благајна 63.144,00

(Исплатен аванс за теренски додаток)

44102 - надоместоци на трошоци на вработени 63.144,00

4401 - патни трошоци 4.500,00

1439 - побарувања од вработени за аконтации	63.144,00
102 - благајна	4.500,00
(По пресметка на теренски додаток)	

Заклучок

Главна цел на финансиското известување е да обезбеди информации кои ќе ги користат сегашните и потенцијални инвеститори, кредитори, добавувачи, вработени и други заинтересирани субјекти во донесување на значајни инвестициони, кредитни и други деловни одлуки. На тој начин корисниците на овие информации можат да вршат проценка на вредноста, роковите и несигурноста во остварувањето на идните готовински приливи и одливи на компанијата (идните готовински текови). Оваа информација е основна во проценката на способноста на компанијата да генерира нето готовински приливи со кои ќе се обезбеди враќање на инвестициите на инвеститорите и кредиторите, исплатата на користите на вработените и сл.

Инвеститорите и кредиторите на компанијата (како сегашни, така и идни) се директно заинтересирани за идните готовински текови од дивиденди, камати, како и продажба, отплата и доспевање на акциите и заемите. Остварливоста на тие планирани готовински текови зависи од тоа со колку готовински средства располага компанијата во сегашноста, и уште поважно, од нејзината способност да генерира доволно средства да ги исплати вработените и добавувачите, да ги задоволи останатите оперативни потреби, да ги исполнува должничките обврски навреме, да врши реинвестирање во своите основни активности и да дистрибуира готовина на сопствениците (пример, да исплатува дивиденда).

Финансиското известување не е цел сама за себе. Тоа е средство за комуницирање кое им стои на располагање на корисниците на информации содржани во финансиските извештаи и им овозможува донесување на одлуки, преку избор од повеќе можни алтернативи. Оттука и целта на финансиското

известување потекнува токму од интересите и потребите на корисниците на финансиските извештаи.

Несомнено дека за квалитетот на финансиските извештаи речиси пресудна улога имаат институциите за создавање и трансфер на сметководствени знаења, како и професионалните асоцијации на сметководители, во улога на реализатори на континуирана едукација и усовршување. Но, треба да се има предвид дека квалитетот и контролата на квалитетот на финансиското известување не претставува статичка категорија и вредност. Тоа подразбира еден перманентен процес на усовршување, притоа водејќи сметка за хармонизација на сметководственото образование, стандардите и квалитетот на управување со соодветната меѓународна професионална сметководствена регулатива.

Од особена важност во овој контекст претставува интернационализацијата на работењето, карактеристика наметната од глобализацискиот процес, што го потенцира прашањето на транспарентност на финансиските информации и врз таа основа финансиското известување, како барање за споредливост на финансиските извештаи, како и известување согласно МСФИ, што станува сè поактуелно во современото динамично окружување.

Разбирањето на концепциската основа на системот на финансиско известување и подготвување на финансиските извештаи е основен предуслов за финансиската анализа. Финансиските извештаи обезбедуваат информации за средствата (ресурсите), обврските, добивката, готовинските текови и акционерската главнина на компанијата. Ефектите од трансакциите и другите настани поврзани со оперативното и финансиско работење на компаниите се евидентираат во соодветните финансиски извештаи.

САД имаат најсложен систем на финансиско известување во светот. Деталните сметководствени принципи се дополнети со голем број дополнителни барања. Финансиските извештаи на големите мултинационални компании содржат дополнителни страници и многу од овие компании доброволно објавуваат дополнителни информации, кои им се ставаат на

располагање на финансиските аналитичари и на другите заинтересирани корисници.

Барањата за финансиско известување во Европа се разликуваат од таквите барања во САД и другите држави, поради разликите во нивните економии, релевантноста на локалните закони за трговски друштва во развивањето на стандардите за известување, компаративните предности на пазарите на капитал, функционирањето на банките како извори на финансирање и степенот до кој законите за даноци имаат влијание врз финансиското известување.

Во рамките на Европската Унија се направени обиди за намалување на разликите во известувањето. Во 1983 година, ЕЕЦ ја има издадено Седмата директива која стапи на сила во јануари 1990 година. Оваа директива има многу сличности со меѓународната практика, посебно во барањето за издавање на консолидирани финансиски извештаи. Степенот на усогласеност и влијанието врз анализата на финансиските извештаи се согледани по објавувањето на првите финансиски извештаи подготвени во согласност со нив.

Зголемената меѓународна трговија, развојот на мултинационалните компании и финансиските институции, како и зголемената глобализација на пазарот на капитал, значително ги проширија можностите за инвестирање. Доверителите и капиталните инвеститори при донесување на деловните одлуки мораат да го анализираат работењето и на домашните и на странските компании. Сè уште постојните разлики во сметководствените стандарди и стандардите за известување го отежнуваат споредувањето на домашните компании со компаниите во другите земји. Исто така, бидејќи сметководствените стандарди се поставуваат одделно во секоја земја, тешко се воопштуваат разликите кои постојат помеѓу одделните економии.

Успехот на една компанија зависи во голем дел од тоа како се одвива процесот на прибирање, процесирање и користење на стратешките финансиски информации. Во последните неколку години аналитичарите и менаџерите го согледаа фактот дека застарените системи на известување не

ги испорачуваат потребните навремени и релевантни информации, кои би им овозможиле поголема конкурентност на компаниите на глобалниот пазар.

Ефикасното финансиско известување е уметност на обезбедување на информации, кои им помагаат на менаџерите успешно да го водат бизнисот. Менаџерите постепено, но сигурно, стануваат свесни за два факти. Прво, квалитетот, задоволството на купувачите и управувањето со ресурсите се исто толку важни за профитабилноста на компанијата, како и контролата на трошоците. За да им излезат во пресрет на овие квалитативни цели, менаџерите мораат да бидат способни истите да ги измерат. Второ, системите за финансиско известување кои обезбедуваат само традиционални историски сметководствени информации, не успеваат да ги одржат во живот компаниите во сè поконкурентното опкружување. Консеквентно, системите за финансиско известување постепено се редизајнираат, со цел да обезбедат релевантни финансиски и нефинансиски информации, на навремена основа.

Денес, предност пред контрола на трошоците се дава на процесот на обезбедување на релевантни информации, вклучително и нефинансиски мерила на перформансите, кои ќе им помогнат на менаџерите во секојдневниот процес на деловно одлучување. Целта на известувањето во минатото била мерење и одржување на оперативните резултати, додека новата цел е обезбедување на информации кои ќе ги зајакнат иновациите и флексибилноста.

Екстерно, акционерите и регулаторите бараат сè повеќе транспарентни и веродостојни информации, во што е можно пократко време. Интерно, бизнис лидерите бараат брзи, точни информации, кои ќе ги поддржат мудрите, ефикасни деловни одлуки.

Еден подобрен и поефикасен систем на финансиско известување претставува предност и носи огромни користи, како за самата организација, така и за сите останати корисници на информациите содржани во извештаите. Фокусирајќи се најнапред на контролата и надлежностите со кои би се постигнало забрзување на целосниот процес на известување, вистински ефикасните системи на финансиско известување им овозможуваат на компаниите да остварат најголема корист од расположливите ресурси, а да

потрошат помалку време во прибирањето и процесирањето на информациите. Како резултат на ова, овие компании се способни да донесуваат многу побрзи и поефикасни одлуки, кои за возврат водат кон поагилно и попрофитабилно работење. Со излегување во пресрет на барањата на регулаторите, со минимизирање на финансиските изненадувања и зголемување на транспарентноста во известувањето, овие компании ја стекнуваат и градат довербата од страна на аналитичарите и инвеститорите. Ова го намалува проценетиот ризик од идните враќања и ултимативно го намалува трошокот на капиталот.

Унифицираниот начин на презентирање на ставките содржани во финансиските извештаи на секој деловен ентитет овозможува примена на единствен, универзален деловен јазик на глобално ниво, разбирлив за сите корисници на финансиските информации. Ако се има предвид дека инвеститорите – вложувачите на капитал, вработените, кредиторите добавувачите и купувачите, како корисници на финансиските извештаи, имаат интерес и потреба од објективни, веродостојни, разбирливи и споредливи финансиски информации, секое намерно искривување на висината на трошоците на име плати и останати надоместоци за вработените, не ја дава вистинската слика за работењето на деловниот субјект, а со тоа оневозможува правилно и ефикасно деловно одлучување.

Несомнено дека сметководствениот систем има витална улога во целокупниот информативен процес во општеството и затоа се нарекува „заеднички јазик на бизнисот“. Еден од главните меѓународни процеси кои се случуваат како резултат на глобализацијата меѓу останатото е и хармонизацијата на националните сметководствени практики. Процесот на хармонизација на сметководствениот систем е под влијание на различни фактори: економски, културни, политички, социолошки и сл. Посебен придонес во овој процес има улогата на една од најзначајните сметководствени организации IASB – International Accounting Standard Board, чиешто напори се насочени кон остварување на еден широк процес на конвергенција на сметководствените практики и во исто време, понуда на финансискиот свет на единствен, унифициран сметководствен модел.

Како што глобализацијата на светските текови станува сè поизразена, во континуитет се наметнуваат нови професионални и лични предизвици кон сметководителите, креирајќи можности за усовршување на нивната кариера. Анализата на процесот на хармонизација на сметководствената практика треба да даде одговор на неколку прашања: зошто националните сметководствени стандарди стануваат сè поблиски до Меѓународните стандарди за финансиско известување; зошто компаниите на процесот на усогласеност со МСФИ гледаат како на нов начин на зајакнување на нивните финансиски перформанси во глобалната економија и што треба да прават сметководителите за да успеат во професијата, која станува сè поглобализирана.

Се поставува прашањето – дали потребата од единствен, унифициран сметководствен јазик е последица или предуслов на процесот на глобализација? Од една страна, неоспорен е фактот дека глобализацијата на пазарот на капитал ги приближува меѓународните сметководствени практики, правејќи ги многу слични, но вистина е и тоа дека стандардниот сметководствен јазик го помага процесот на глобализација. Не постои сомневање дека глобализацијата ќе произведе компатибилна сметководствена рамка, но исто така постоењето на хармонизиран сметководствен систем ја прави таа глобализација полесна и побрза.

Со Меѓународниот сметководствен стандард 19 – користи за вработените се пропишува начинот на сметководствено евидентирање и обелоденување на користите за вработените. Според стандардот се бара во сметководствената евиденција на деловните ентитети да се признае:

- Обврска кон вработените кога истите ја извршиле услугата, односно ја дале својата услуга во замена за користи за вработените кои треба да им се исплатат во иднина.
- Расход – во моментот кога ентитетот ги троши економските користи кои произлегуваат од услугата што ја нуди вработениот во замена за користи за вработените.

Користи за вработените се сите форми на надоместок кој го дава ентитетот во замена за услугата која ја пружаат вработените.

Во сметководствената евиденција на деловните субјекти овој стандард се применува на тој начин што прво се евидентира на контото обврски кон вработените, а потоа на контото расходи за вработените.

Овој стандард работодавачот ќе го применува во сметководството за сите користи за вработените, освен:

- Тие за кои се применува МСФИ 2 - плаќања врз основа на акции.
- Кај известувањето на плановите за користи на вработени (МСС 26 сметководство и известување за планови за користи при пензионирање).

Во овој стандард се среќаваат повеќе термини со одредено значење, како што се:

- Користи за вработените - се сите форми на надоместоци кои ги дава ентитетот во замена за услугата која ја даваат вработените.
- Краткорочни користи за вработените – освен отпремнините, сите користи за вработените кои доспеваат за подмирување во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја пружиле поврзаната услуга.
- Долгорочни користи за вработените – освен отпремнините и користи по престанок на работниот однос, се користи кои не доспеваат за плаќање во рок од дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле услугата.
- Планови за дефинирани придонеси - се планови за користи по престанок на работниот однос, според кои ентитетот плаќа фиксни придонеси во некој посебен ентитет (фонд) и нема да има законска или изведена обврска да плаќа дополнителни придонеси доколку фондот не располага со доволно средства да ги исплати сите користи за вработените кои се однесуваат на нивната услуга во тековниот и претходните периоди.
- Планови за дефинирани користи - се планови за користи по престанок на работниот однос, освен планови за дефинирани придонеси.

- Планови на повеќе работодавачи - се планови за дефинирани придонеси (освен државните планови) или планови за дефинирани користи (освен државните планови) кои:

- (а) ги здружуваат средствата уплатени како придонеси од страна на разни ентитети кои не се под заедничка контрола.

- (б) ги користат тие средства за да обезбедат користи за вработените во повеќе од еден ентитет, така што нивоата на придонеси и користи се утврдуваат независно од идентитетот на ентитетот кој ги вработува работниците за кои станува збор.

- Останати долгорочни користи за вработените - се користи за вработените (освен користи по престанок на работниот однос и отпремнините) кои не доспеваат за плаќање во рамките на дванаесет месеци по крајот на периодот во кој вработените ја извршиле поврзаната услуга. Отпремнини се користи за вработените кои треба да се платат како резултат на, или:

- (а) одлука на ентитетот да го прекине работниот однос на некој вработен пред вообичаениот датум на пензонирање.

- (б) одлука на вработениот да прифати доброволно заминување како технолошки вишок, во замена за овие користи.

Користите за вработените кои се предмет на регулирање со МСС 19 ги вклучуваат користите обезбедени преку следните начини:

- Користи според формални планови и формални договори склучени помеѓу некој ентитет и вработените како поединци, група вработени или нивни претставници.

Во Република Македонија согласно Законот за работни односи секој вработен како поединец заснова работен однос во некој ентитет и склучува Договор за вработување, како формален документ од кој произлегуваат права и обврски, односно право на вработениот да добива користи и обврска на ентитетот да се исплатат вработените. Работниот однос е договорен однос помеѓу работодавачот и работникот во кој работникот доброволно се вклучува во организираниот процес на работа кај работодавачот за плата и други

надоместоци и работникот ја извршува работата непрекинато според упатства и надзор на работодавачот.

Вработениот може да склучи Договор за вработување на определено работно време, на пример 30 дена, три месеци, 6 месеци и сл., или Договор за вработување на неопределено време. Во Република Македонија вработениот има определено работно време во кое ги извршува своите работни задачи согласно со Законот за работни односи, Колективниот договор и Договорот за вработување.

За сите претходно споменати користи за вработените во Р. Македонија сè повеќе се развива свеста како на страната на деловните ентитети така и на страната на работната сила за потребата од почитување на работникот, неговите законски права и правилно вреднување на работната сила. Ова е сè поактуелно од причина што сè поголем број вработени се охрабруваат своите права во поглед на исплатата на користите што им следуваат согласно овој стандард да ги добиваат по судски пат. Од друга страна пак, добро организиран менаџерски тим е свесен дека само со задоволни, правилно наградени и мотивирани вработени може да постигне тимски дух во работењето, остварување на долгорочните цели и прикажување на позитивни финансиски резултати.

Преглед на користена литература (References)

1. Оливера Ѓ. Т, Александар К., „Осврт кон Меѓународните стандарди за финансиско известување“, Универзитет Гоце Делчев Штип, 2013
2. Институт на овластени ревизори „Финансиско известување“ ИОРРМ, септември 2009 година
3. Barry J.Epstein, Ralf Nach, Steven M.B. GAAP, Codification Enhanced. Ney Jersey, 2009
4. International Accounting Standard Board, 2009
5. Талевска С., „Принципи и организација на сметководство“ Економски факултет, Прилеп
6. Томовски Т. Серафим „Основи на сметководство“
7. Сл. весник на Република Македонија - Правилник за водење на сметководство, бр.194 од 29 декември 2009 година
8. Закон за работни односи Сл. весник на РМ 62/05...113/14, 20/15,33/15
9. Закон за персонален данок на доход Сл.весник на РМ 80/93, 187,13,13/14
10. Adhikari, A., Flanigan, M. A., & Tondkar, R. H., 1999, A survey of international accounting education in the U.S. and some other countries. Journal of Accounting Education, 17 (23), 175-189
11. Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). Accounting education: Charting a course through a perilous future Sarasota, FL: American Accounting Association
12. European Commission. „Agreement on International Accounting Standards Will Help Investors and Boost Business in EU“, Press Release, June 7, 2002
13. Evans, T. (2003). Accounting Theory. Thomson South-Western: Mason, Ohio. Financial Accounting Standards Board (2002). News Release 10/29/02 FASB and IASB Agree to Work Together toward Convergence of Global Accounting Standards
14. Financial Accounting Standards Board (1997). Statement of Financial Accounting Standards No. 128. „Earnings Per Share“. February

15. International Accounting Standards Board (IASB). (1997). IAS No. 33, Earnings Per Share. International Accounting Standards Committee: London, England
16. Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2002). International Financial Accounting, A Comparative Approach 2nd ed. Prentice Hall: London, England
17. Wolk, H. I., Tearney, M. G., & Dodd, J. L. (2001) Accounting Theory A Conceptual and Institutional Approach. 5th ed. South-Western: Mason, Ohio
18. Zeliff, N. D., Herbers, D. K. Myers, K. E., & Sly, T. L. (1999). International business education: What should be taught and by whom? The Delta Pi Epsilon Journal, 41
19. „The future of IFRS – Information for better markets initiative“, Financial reporting faculty, icaew.com, 2012
20. Ray Ball, „International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors“, Accounting and Business Research, 2006
21. Philip Brown, „International Financial Reporting Standards: what are the benefits?“, Accounting and Business Research, 2011
22. „Toward greater convergence-Assessing CFO and investor perspectives on global reporting standards“, ACCA, 2012
23. N. Jarolim, C. Oppinger, „Fair value accounting in times of financial crisis“, ACRN Journal of Finance and Risk perspectives, Vol. 1, 2012
24. Price Waterhouse Cooper, „Trusted and efficient Financial Reporting“, working material, 2003
25. Berman Karen, Knight Joe, Case John, „Financial Intelligence: A Manager's Guide to Knowing what the Numbers Really Mean“, Harvard Business Press, 2006
26. Biddle, G. C., G. Hilary, and R. S. Verdi. 2009. „How does financial reporting quality relate to investment efficiency?“ Journal of Accounting & Economics. 48 (2/3): 112-131
27. Ding, Y., O. K. Hope, T. Jeanjean, and H. Stolowy. 2007. Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. Journal of Accounting & Public Policy Vol. 26 (1): 1–38
28. Beatty, A., S. Liao, and J. Weber, 2008. Financial reporting quality, private information, monitoring and the lease-versus-buy decision. Working Paper, Ohio State University

29. Christopher Wright and Steven Hobbs, Journal „BANK ACCOUNTING & FINANCE“, June 2010
30. Ashbaugh, H. Non-U.S. Firms' Accounting Standards Choices. Journal of Accounting and Public Policy, 2001, Vol. 20, No. 2
31. Brown, P. – Tarca, A. A Commentary on Issues Relating to the Enforcement of International Financial Reporting Standards in the EU
32. European Accounting Review, 2005, Vol. 14, No. 1, pp. 181-212
33. Cooke, T. E. The Impact of Size, Stock Market Listing and Industry Type on Disclosure in the Annual Reports of Japanese Listed Corporations. Accounting and Business Research, 1992
34. Global IFRS leadership team. „IFRSs and US GAAP - A pocket comparison“, An IAS Plus guide, Deloitte, 2008. Website: www.iasplus.com (February 16, 2013)
35. www.fasb.org/pdf/fas13.pdf (February 18, 2013)
www.iasplus.com/en/standards (February 18, 2013)
36. International Accounting Standards Board (IASB). „Who we are and what we do?“ IFRS Foundation, 2013. Website: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/Who-We-Are-English-2013.pdf> (February 16, 2013). Santaro J. & Munter P. „IFRS compared to US GAAP: An overview“. KPMG International Standards Groups, 2012
37. SEC. „International Financial Reporting Standards“. Roadmap Roundtable, 2007. Website: <http://www.sec.gov/spotlight/ifrsroadmap/ifrsroadmap-transcript.txt> (February 18, 2013). Smith, L.M., and Rebecca Files.. „Measuring the Impact of International Financial Reporting Standards on Market Performance of U.S. Publicly Traded Companies“. American Accounting Association Southwest Region Annual Meeting (March), Houston, Texas, 2011
38. Smith, L.M. „Key Differences between IFRS and U.S. GAAP: Impact on Financial Reporting“, A FAR Grant Research Summary, 2011
<http://www.ifrs.org>
39. Ahrens, Thomas & Dent, Jeremy F. 1998. Accounting and Organizations: Realizing the Richness of Field Research. Journal of Management Accounting Research, 10 ABI/INFORM Global, 1-39. Gordon, Elizabeth. 2008

- Sustainability in global financial reporting and innovation in institutions. Accounting Research Journal, 21:3, 231-238
40. Hlaciuc Elena, Mihalciuc Camelia Catalina Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Some issues about the transition from U.S. generally accepted accounting principles (GAAP) to IFRS, 2009
 41. AICPA, 2009, „Final report of Special Committee of Assurance Services AICPA“, available at www.aicpa.org/ accessed February 2009
 42. FEE, 2009, „Future Approach to Setting Global Financial Reporting Standards“, available at <http://www.fee.be/> IFAC, 2009, „The global financial crisis“, available at <http://www.ifac.org/financial-crisis/> IASB, 2009, „IASB publishes IFRS for SMEs“, available at <http://www.iasb.org/>
 43. Roberts, Clare, Pauline Weetman, Paul Gordon, „International Financial Accounting: A Comparative Approach“, Financial Times Pitman Publishing, First published in Great Britain 1998
 44. GLOBAL CONVERGENCE: FINANCIAL AND ECONOMIC IMPLICATIONS, by Harold Gellis Mustata, Razvan V., Matis, Dumitru and Bodea, Gabriela „The impact of globalization on regulations and accounting systems“, 2007
 45. Financial Accounting Standards Board (FASB): <http://www.fasb.org>
 46. International Federation of Accountants (IFAC): <http://www.ifac.org> International Accounting Standards Board (IASB): <http://www.iasb.org>
 47. www.iasplus.com/ias -19 Employee Benefits
 48. Закон за задолжително капитално финансирано пензиско осигурување Сл. весник на РМ 29/2002